

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Patrícia Laureano Loureiro

**Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados –
Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.**

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – SROC, Lda.

Patrícia Laureano Loureiro

ISCAC | 2018

Coimbra, outubro de 2018



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Patrícia Laureano Loureiro

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob a orientação da Professora Guilhermina Freitas.

Coimbra, outubro de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

“Toda a nossa vida não passa de um
constante exercício de matemática ou
de uma contabilidade apurada e natural.

Uns entendem-na e vencem;
outros, ...outros não existem.”

(Ramos, junho 2006)

Aos meus pais e irmãos.

À Ana Margarida.

AGRADECIMENTOS

Durante o estágio tive a oportunidade de conhecer pessoas que conquistaram a minha admiração e me transmitiram os seus conhecimentos, tratando-me com respeito e amizade. A realização do presente relatório contou com apoios imprescindíveis de algumas pessoas, às quais quero de expressar o meu mais sincero agradecimento.

À minha orientadora, Professora Guilhermina Freitas, por toda a ajuda e apoio manifestado na realização deste trabalho e por toda a calma transmitida nas fases mais difíceis, obrigada.

Ao Dr. Sérgio Pontes que me proporcionou a oportunidade de realizar o estágio na empresa Pontes Baptista & Associados – SROC, Lda., obrigada.

Às colaboradoras da empresa Pontes Baptista & Associados – SROC, Lda. com quem tive a oportunidade de trabalhar, pelos conhecimentos transmitidos, obrigada.

A todos os que de uma maneira ou de outra, contribuíram para este passo que tanto significa para mim, obrigada.

RESUMO

O presente relatório de estágio é realizado no âmbito do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. O estágio curricular teve como escopo o desenvolvimento de atividades de auditoria financeira enquanto assistente/júnior. Os objetivos do estágio integram a aplicação teórica, sendo absorvidos conceitos e técnicas que só a prática consegue transpor.

Neste relatório são apresentadas as tarefas desempenhadas durante o estágio que decorreu na empresa Pontes, Baptista & Associados, - SROC, Lda. na delegação de Leiria, entre o dia 29 de janeiro e o dia 26 de julho de 2018.

Este relatório é composto por um enquadramento teórico, e uma componente prática. No enquadramento teórico são apresentados os elementos principais da auditoria financeira aplicados durante o estágio. Inclui também uma apresentação da entidade que me proporcionou o estágio, a Pontes, Baptista & Associados – SROC, Lda., bem como uma exposição sobre o *software* utilizado pela entidade. Por fim, são descritas as atividades desenvolvidas na empresa e referenciados os procedimentos utilizados.

Palavras-chave: auditoria financeira; procedimentos; estágio; aprendizagem em contexto de trabalho.

ABSTRACT

This report is carried out within the scope of my Masters Degree in Public and Business Audit lectured in Superior Institute of Accounting and Administration of Coimbra. The curricular internship was aimed at the development of financial audit activities as an assistant / junior. The internship objectives integrate the theoretical application, being absorbed concepts and techniques that only the practice can transpose.

In this report I will mention the tasks performed during the internship that took place at the Pontes, Baptista & Associados, - SROC, Lda. in the Leiria, between January 29 and July 26, 2018.

This report is composed by a theoretical framework, and a practical component. In the theoretical framework are presented the main elements of the financial audit applied during the internship. It also includes a presentation about the organization that received me, Pontes, Baptista & Associados - SROC, Lda., and an exhibition about the software used by the company. Finally, the activities developed in the company are described and the procedures used are referenced.

Keywords: financial audit, procedures, internship, learning in the work context

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 Enquadramento Teórico.....	3
1.1 Evolução histórica e conceito de Auditoria Financeira.....	3
1.2 O Papel do Auditor Financeiro	5
1.3 Princípios, normas e diretivas para a prática de auditoria.....	6
1.4 Independência do Auditor	10
1.5 Planeamento de uma Auditoria	11
1.6 Características Qualitativas da Informação Financeira.....	13
1.7 Asserções e Prova em Auditoria	15
1.7.1 Asserções das Demonstrações Financeiras	15
1.7.2 Prova e Credibilidade em Auditoria	17
1.7.3 Procedimentos para obtenção de prova	19
1.8 Risco de Auditoria.....	22
1.9 Relação entre Risco de Auditoria, Materialidade e Prova de Auditoria	24
1.10 Papéis de Trabalho	26
1.11 Relatórios de Auditoria.....	28
2 Realização do Estágio.....	32
2.1 Entidade Acolhedora.....	32
2.2 Atividades Desenvolvidas	36
2.2.1 Planeamento.....	37
2.2.2 Visita às entidades auditadas	39
2.2.3 Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários.....	40
2.2.4 Inventário	41

2.2.5	Circularizações.....	41
2.2.6	Estado e Outros Entes Públicos	43
2.2.7	Provisões e Ativos e Passivos Contingentes	46
2.2.8	Financiamentos obtidos	47
2.2.9	Rendimentos	49
2.2.10	Partes Relacionadas	50
2.2.11	Análise do Relatório e Contas	51
2.2.12	Relatório Final de Conclusões e Recomendações de Auditoria	53
2.2.13	Dever de Vigilância	54
2.2.14	Organização do <i>Dossier</i> Permanente	56
CONCLUSÃO		57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		58
ANEXOS		62
ANEXO 1 – Papel de Trabalho: Caixa e Depósitos Bancários		1
ANEXO 2 – Papel de Trabalho: Inventários		2
ANEXO 3 – Papel de Trabalho: Circularizações		4
ANEXO 4 – Papel de Trabalho: Estado e Outros Entes Públicos		5
ANEXO 5 – Gastos: DMR		1
ANEXO 6 – Financiamentos Obtidos		2
ANEXO 7 – Rendimentos: Partes Relacionadas		4

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Normalização – produção própria.....	6
Figura 2 - Os cinco princípios fundamentais da prática da auditoria	9
Figura 3 - Fases do planeamento	12
Figura 4 - Credibilidade da prova obtida	19
Figura 5 - Função do Risco de Auditoria.....	23
Figura 6 – Risco de auditoria.....	24
Figura 7 - Relação entre Materialidade e Risco de Auditoria.....	26
Figura 8 - Visão da área de documentos do programa	35

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Formas de Independência	10
Quadro 2 - Risco de deteção a adotar	25
Quadro 3 - Estrutura da CLC	29
Quadro 4 - Estrutura da CLC alterada	30
Quadro 5 - Avaliação da satisfação do procedimento de circularização	43
Quadro 6 - Definição de provisão, ativo contingente e passivo contingente.....	46
Quadro 7 - Teste à conformidade entre faturação, contabilidade e ficheiro SAFT	49
Quadro 8 - Análise analítica da faturação a partes relacionadas	51

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Setores de atividade das organizações auditadas – PBA (2017)	33
--	----

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CLC - Certificação Legal das Contas

CRC – Central de Responsabilidades de Crédito

DMR – Declaração Mensal de Remunerações

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

EN – *European Norm*

EURIBOR – *Euro Interbank Offered Rate*

GAT – Guia de aplicação técnica

GGI – *Geneva Group International*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAS – *International Accounting Standard*

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFAC - *International Federation of Accountant*

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA - *International Statements on Auditing*

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIPC – Número de Identificação de Pessoa Coletiva

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PBA – Pontes, Baptista & Associados

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

RA – Risco de auditoria

RD – Risco de deteção

RDM – Risco de distorção material

RFCRA – Relatório final de conclusões e recomendações de auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SAFT – *Standard Audit File for Tax Purposes*

SAS – *Statements on Auditing Standards*

SF – Saldo final

SI – Saldo inicial

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

UEC - *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financie*

VIES – *Value Added Tax Information Exchange System*

INTRODUÇÃO

As empresas mostram ser cada vez mais exigentes, procuram profissionais já preparados para exercer as suas atividades. Na verdade, “têm a faca e o queijo na mão”, as ofertas de trabalho para determinadas áreas profissionais escasseiam e as empresas tornam-se cada vez mais exigentes no recrutamento dos seus recursos humanos.

Para um estudante que conclui os seus estudos e não possui experiência de trabalho, é difícil a tarefa de enfrentar este mercado tão seletivo. Após a conclusão da parte letiva do mestrado em Auditoria Empresarial e Pública optei, no âmbito da parte não letiva, por realizar o estágio.

O estágio curricular permite ao aluno concluir os seus estudos e ter uma perceção prática da profissão.

Oliveira (2009) defende que o período de estágio, estreita relação entre os estudantes e o mercado de trabalho e embora possam ter alguma experiência anterior, os estágios são reconhecidos como o momento em que o trabalho e a profissão vinculam. Foram todos estes aspetos, que levaram à minha escolha pela modalidade de estágio, tendo este sido realizado na empresa denominada de Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

A expectativa é grande e prende-se em implementar os conhecimentos que foram ministrados ao longo do percurso académico. Aguardei expectante por colocar em prática estes conhecimentos estudados. De um modo mais particular, perceber se a profissão de auditoria me encaminha a uma realização profissional.

Outro benefício que procuro na realização do estágio profissional, centra-se em poder enfrentar, de um modo mais confiante, o mercado de trabalho e todos os obstáculos que o envolvem.

A importância do papel do auditor na sociedade é amplamente reconhecida. Os *stakeholders* do mercado atual compreendem a necessidade de credibilização e transparência das demonstrações financeiras. Estes têm como intenção, minorar riscos e tomar decisões apoiadas em informação verdadeira, isenta de distorções.

Deste modo, o auditor é, segundo o Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas (EROC), no seu art.º41, responsável pela revisão legal das contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou de outras entidades, constituindo desta forma uma função de interesse público.

O auditor é responsável por obter uma garantia razoável de fiabilidade, de que as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, estão isentas de distorções materiais. Teremos sempre as limitações inerentes a uma auditoria. No entanto, de acordo com a ISA 240¹, no decorrer do planeamento da auditoria, o auditor deve ter essas limitações em consideração e ao longo da auditoria deve manter uma atitude de ceticismo profissional. O presente relatório tem como objetivo descrever todas as atividades que foram desenvolvidas durante o estágio.

¹ Fraudes e erros

1 Enquadramento Teórico

Neste ponto do trabalho irei apresentar os conhecimentos teóricos que suportaram a realização das tarefas do estágio. A auditoria financeira é o foco principal, pois foi sobre esta matéria que o estágio se desenrolou.

1.1 Evolução histórica e conceito de Auditoria Financeira

“O Homem é naturalmente ambicioso, e por isso a necessidade de contabilizar os seus recursos advém desde o início da civilização” (Iudícibus, 2000, p.30). O Homem sempre sentiu a necessidade de controlar os recursos de que dispunha, e assim, ao longo dos anos controlou os seus rebanhos, os seus produtos de caça e pesca, as suas ferramentas e as suas culturas agrícolas.

“Os antecedentes da atividade de auditoria são quase tão antigos como a própria história da humanidade” (Suárez, 1990, p.3).

De acordo com Boyton, Johnson & Kell (2001), já no antigo Egito se ratificava as atividades inerentes às grandes construções. Também Hayes et al. (2005) afirma, que as primeiras referências à auditoria, foram encontradas por volta do ano 4.000 a.c. na Babilónia e no Egito, e se centravam na cobrança de impostos e no controlo de armazéns.

Registos comprovam que no século III, os barões franceses apresentavam as “contas dos seus domínios em público, perante os funcionários designados pela Coroa” (Pinheiro, 2010, p.23).

Também o rei Eduardo I de Inglaterra entra para a história da auditoria. Este, “mandou verificar as contas do testamento da esposa, após o seu falecimento. A aprovação desses auditores é atestada em documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “probatur sobre as contas” (Pinheiro, 2010, p.23). Foi ainda no seu reinado que se fez referência à palavra “auditor” pela primeira vez, para designar aquele que realizava o exame às contas públicas e cujo testemunho poderia conduzir à punição de possíveis infratores.

A partir da Idade Média, as auditorias “foram praticadas com o objetivo de informar se as pessoas que se encontravam em cargos de responsabilidade fiscal no governo e no

comércio atuavam de forma honesta e preparavam relatórios verdadeiros” (Cañibano, 1996, p.55).

Muitos outros registos existem sobre acontecimentos paralelos à realidade da auditoria. É contudo, expectável que a auditoria financeira mude conforme as necessidades da sociedade se alterem.

A evolução do capitalismo, despoletou para os investidores, em uma maior necessidade de auditoria. A Revolução Industrial ocorreu entre os anos de 1730 e 1850 na Inglaterra, alastrando, no decurso do século XIX, ao continente europeu, América do Norte e Japão. É com este acontecimento que a auditoria financeira, como modernamente é entendida, teve o seu início. O conjunto das transformações tecnológicas e industriais que, de forma radical ocorreu, e consequentemente o aparecimento de grandes empresas resultou em novas diretrizes contabilísticas e de auditoria. As demonstrações financeiras tornam-se assim essenciais “aos olhos” dos investidores. Procurando uma maior segurança, estes intervenientes começaram a exigir, que essas mesmas demonstrações fossem auditadas por um profissional independente e imparcial às empresas. Assim se fixa até à atualidade, o conceito de auditoria.

Nesta sua primeira fase, a auditoria centrava-se essencialmente sobre a deteção de fraudes. A partir dos primeiros anos do século XX, como consequência do grande desenvolvimento das sociedades anónimas, surge a carência de uma auditoria mais minuciosa. As linhas de orientação da auditoria foram alteradas pelo grande desenvolvimento do mercado de capitais. Esta foi uma época em que a principal preocupação eram os lucros futuros, em detrimento da posse de determinados ativos.

Nas décadas de 80 e 90, o conhecimento público de algumas fraudes afetaram o setor empresarial da auditoria. A complexidade envolvente à economia motivou os profissionais de auditoria a seguir um diferente caminho.

Hoje em dia, os investidores não estão interessados somente no retorno do seu investimento, centram também a sua atenção em indicadores que demonstrem qual o rumo que a empresa está a seguir, no curto e longo prazo. Paralelamente, também a auditoria se foca, atualmente, na confirmação e no controlo dos riscos. Tornou-se primordial, dar também ênfase, aos riscos futuros e à capacidade da organização em diminuir os riscos.

A auditoria financeira tem como propósito expressar uma opinião verdadeira e apropriada sobre as demonstrações financeiras, através da realização de exames às demonstrações e aos seus documentos de suporte, regendo-se para tal, das normas aplicáveis.

Almeida (2017, p.3) define auditoria financeira como “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

Costa (2017) considera que a auditoria financeira tem como objeto as asserções implícitas às demonstrações financeiras e como fim a expressão de uma opinião sobre estas por parte do auditor, um profissional competente e independente.

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), com a ISA 200², define que os objetivos gerais da auditoria consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorções materiais que habilite a expressão de uma opinião sobre se estas estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável e relatar sobre essas demonstrações financeiras.

1.2 O Papel do Auditor Financeiro

Como já referido anteriormente, os utilizadores da informação financeira suportam as suas decisões com base nas demonstrações financeiras preparadas pela entidade. O trabalho desenvolvido pelo auditor financeiro visa contribuir para a credibilidade dessa mesma informação.

“Muitos utilizadores da informação financeira acreditam que os auditores são os últimos responsáveis pelas demonstrações financeiras e que têm a responsabilidade de detetar todos os erros, fraudes e atos ilegais que tenham sido cometidos pela empresa, desconhecendo que a auditoria tem as suas limitações (materialidade, amostragem, risco

² Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

de auditoria, etc.)” (Almeida, 2017, p.18). Existe sempre o risco de algumas distorções materiais não serem detetadas.

Diz-nos a ISA 240, que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência.

A ISA 200 refere as responsabilidades do auditor. São elas:

- Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável;
- Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA's, de acordo com as conclusões a que chegar.

1.3 Princípios, normas e diretivas para a prática de auditoria

De acordo com a definição da *European Norm* (EN) 45020 2009, a normalização é a atividade destinada a estabelecer, face a problemas reais ou potenciais, disposições para a utilização comum e repetida, tendo em vista a obtenção do grau ótimo de ordem, num determinado contexto.

Vejamos o quanto se aplica a definição, à realidade de auditoria:

A normalização é a atividade **(dos institutos, com poder para a publicação de normas, que ambicionaram a padronização do trabalho dos auditores)** destinada a estabelecer, face a problemas reais ou potenciais, **(nomeadamente, a insegurança dos auditores na elaboração de um relatório, o medo de cometer um erro, a incomparabilidade, e por estas razões, a ineficiência e ineficácia do trabalho do auditor)** disposições para a utilização comum e repetida **(as normas criadas, as diretivas e as recomendações)**, tendo em vista a obtenção do grau ótimo de ordem, **no contexto de auditoria.**

Figura 1 - Normalização – produção própria

Os benefícios da Normalização são:

- Garantia da segurança dos sistemas de informação;
- Diminuição dos erros;
- Redução dos custos;
- Refletir a investigação, o desenvolvimento e a inovação;
- Facilitar os atos contratuais;
- Facilitar a entrada em novos mercados;
- Proporcionar meios mais eficientes na troca de informação;
- Promover um entendimento técnico comum;
- Promover meios eficazes da aferição da qualidade;
- Evitar a existência de regulamentos conflitantes sobre produtos e serviços em diferentes países.

Contudo, a normalização também carrega as suas consequências. A questão da padronização dos procedimentos do auditor, bem como o da elaboração dos relatórios de auditoria tornou-se numa atividade intocável. A normalização distancia a criatividade e o desenvolvimento de novos estudos sobre a metodologia do trabalho dos revisores. Hoje, graças à normalização, a elaboração dos relatórios é ditada por normas tão intrínsecas na profissão que um distanciamento do padrão desenvolvido corre o risco de não ser aceite pelos profissionais.

O decorrer da atividade de auditoria, segue um caminho que se encontra estipulado ao abrigo de um conjunto de princípios, normas e diretivas. Estas permitem ao auditor, conduzir o seu trabalho de um modo assertivo e fiável. A legislação tornou-se fundamental para assegurar a qualidade do trabalho concretizado.

Em Portugal, o organismo responsável por representar e regular a atividade de Revisor Oficial de Contas (ROC), é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

Existem vários outros organismos emissores de normas de auditoria, a saber:

- *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), criado em 1887 foi o primeiro instituto a publicar normas de auditoria. O AICPA é responsável pelas publicações sobre as normas de auditoria e fornece ainda diretrizes para a

implementação daquelas publicações, através da aprovação de interpretações e guias de auditoria. As publicações são as designadas Declarações de Normas de Auditoria ou *Statements on Auditing Standards (SAS)*. As SAS agrupam procedimentos de auditoria a seguir em assuntos específicos, embora não limitem o julgamento profissional do auditor.

- *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC)*, organismo representativo da profissão contabilística a nível europeu entre 1951 e 1986;
- *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, criado em 2002 nos Estados Unidos da América pela Lei Sarbanes-Oxley;
- *International Federation of Accountants (IFAC)*, organismo fundado a 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no decorrer do 11.º Congresso Mundial dos Contabilistas. A IFAC é a maior organização mundial agregadora de auditores. Desenvolveu normas completas de auditoria, que são uma referência para a profissão na generalidade do mundo.
- O IAASB, organismo do IFAC, é responsável pela emissão das normas internacionais de auditoria, com o objetivo de uniformizar, mundialmente, as práticas de auditoria e os serviços relacionados. Estas normas designam-se por Normas Internacionais de Auditoria ou *International Statements on Auditing (ISA)* e estão agrupadas em seis grandes áreas:
 - 200 – 299: Princípios gerais e responsabilidades
 - 300 – 499: Avaliação do risco e repostas aos riscos avaliados
 - 500 – 599: Prova de auditoria
 - 600 – 699: Utilização do trabalho de terceiros
 - 700 – 799: Conclusões da auditoria e relato
 - 800 – 899: Áreas especializadas

O Guia de Aplicação Técnica (GAT) n.º 1, publicado a 28 de julho de 2016, pela OROC, refere que o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)

contempla a aplicação das ISA's, sendo as normas nacionais aplicáveis de forma somente complementar.

Os auditores devem, em toda a sua conduta pessoal e profissional, guiar-se pelos princípios fundamentais da prática de auditoria considerados no Código de Ética da OROC, de modo a integrar uma conduta responsável que prestigie a profissão e os próprios.

Os princípios fundamentais dividem-se da seguinte forma:



Figura 2 - Os cinco princípios fundamentais da prática da auditoria - produção própria

Figueiredo (2013) retrata os princípios fundamentais da prática da auditoria da seguinte forma:

- A integridade traduz-se na idoneidade, honestidade e responsabilidade no desempenho dos relacionamentos profissionais e comerciais.
- A objetividade expressa o não consentimento de ambiguidades, conflitos de interesses de qualquer natureza ou pressão de terceiros sobre o julgamento profissional.

- A competência e o zelo profissional obrigam à constante atualização de conhecimentos e competências profissionais no nível exigido com intuito de prestar serviços de qualidade, atuando com primor de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- A confidencialidade cinge-se no dever de não divulgação da informação recolhida em relacionamentos profissionais, para benefício próprio ou de terceiros, salvo se existir um direito ou dever legal ou profissional para o fazer;
- O comportamento profissional dita que se deve agir segundo a legislação relevante sem intentar em qualquer ação que desacredite a profissão.

1.4 Independência do Auditor

Os escândalos que envolveram a profissão de auditoria nas últimas décadas, trouxeram uma importância acrescida à característica da independência.

A Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio dita o estabelecimento de critérios fundamentais sobre o dever de independência dos Revisores Oficiais de Contas (ROC). Este foi um meio que se encontrou de evitar constrangimentos que coloquem em causa a independência, integridade e objetividade do profissional de auditoria, permitindo ao auditor atuar livre de pressões, influências ou interesses.

O art.º 68º-A do EOROC define independência, distinguindo-a em duas formas:

Quadro 1 - Formas de Independência



adaptado art.º 68º-A do EOROC

As potenciais ameaças à independência do auditor são:

- Interesses financeiros;
- Empréstimos e garantias;
- Relacionamentos empresariais;
- Relações familiares e pessoais;
- Quadro de um cliente em que foi auditor;
- Auditor que foi quadro de um cliente;
- Associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade com um cliente de auditoria;
- Prestação de outros serviços a clientes de auditoria;
- Honorários;
- Litígios reais ou potenciais.

Perante uma destas ameaças, deverá ser avaliada a sua importância e aplicadas as medidas necessárias à eliminação ou redução a um nível aceitável, consistindo na maioria dos casos na afetação de outro profissional de revisão ou em última instância, à recusa do trabalho.

1.5 Planeamento de uma Auditoria

Segundo Arens (2007), coexistem três razões fundamentais para que o auditor planeie de maneira cuidada uma auditoria: obter prova suficiente e apropriada de acordo com as circunstâncias; manter os custos de auditoria razoáveis; evitar mal-entendidos com o cliente.

De acordo com a ISA 300³, planejar uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria.

O planeamento de uma auditoria é muito importante, pois proporciona ao auditor uma maior segurança sobre a eficiência e eficácia da auditoria realizada. Segundo a norma, o planeamento:

³ Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

- Ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- Auxilia o auditor a identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- Permite ao auditor organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- Ajuda a seleccionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriada para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho; e
- Apoia, quando aplicável, a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos.

As fases do planeamento podem ser esquematizadas na seguinte figura:

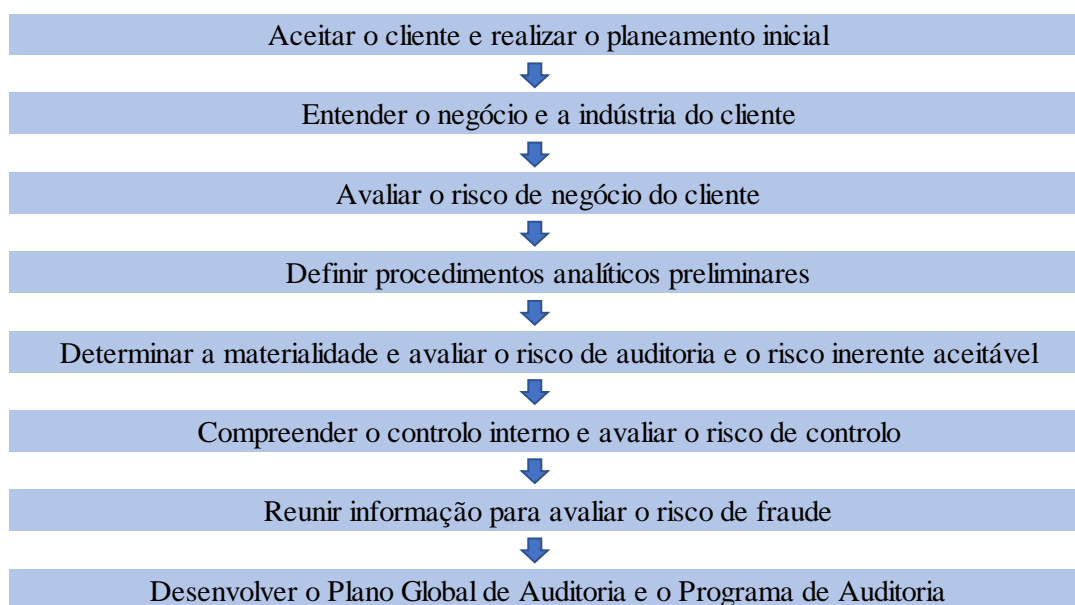


Figura 3 - Fases do planeamento – Arens (2007: p. 195)

O auditor deve estabelecer uma estratégia global, onde determine o âmbito, a tempestividade e a direção da auditoria, e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria. Para a ISA – 300, ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve:

Identificar as características do trabalho que definam o seu âmbito;

- Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear a tempestividade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;
- Considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos ao dirigir os esforços da equipa de trabalho;
- Considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos executados pelo sócio responsável pelo trabalho relativamente à entidade; e
- Certificar-se da natureza, tempestividade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho.

O planeamento não é uma atividade estática que deva seguir somente um conjunto regras. Esta atividade preliminar, varia de acordo com a complexidade e a dimensão da entidade, com a experiência que os membros da equipa possuem na área auditada, bem como muitos outros fatores. O planeamento não tem de determinar todo o trabalho do auditor. Apesar de ser uma fase muito importante na realização de uma auditoria, a equipa deve moldar o seu trabalho às circunstâncias que ocorram durante o trabalho, e às eventuais situações auditada.

1.6 Características Qualitativas da Informação Financeira

Freitas (2007, p. 913) refere que “a estrutura concetual para a preparação e divulgação da informação financeira publicada em (1989) pelo IAASB, impõe um conjunto de características que determinam a qualidade da informação produzida de forma a ser útil ao seu utilizador.”

O IAASB, através do seu Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements refere as seguintes características: compreensibilidade; relevância; fiabilidade e comparabilidade.

Freitas (2007) expõe as quatro características elencadas:

- **Compreensibilidade** – Para que mesmo para as informações recolhidas de natureza mais complexa, mas relevantes, sejam compreendidas, considera-se que

o utente deva ter um razoável conhecimento das atividades económico-empresariais e da contabilidade, e disponha também de vontade de estudar a informação com razoável diligência.

- Relevância – A informação considera-se relevante quando é útil à tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras. A relevância caracteriza a informação financeira, influenciando-a pela sua natureza, materialidade e oportunidade.
- Fiabilidade – A informação considera-se fiável se conceder confiança aos seus utilizadores, encontrando-se para isso, isenta de erros materiais e de preconceitos.
- Comparabilidade – Os utentes devem ter a capacidade de comparar a informação financeira numa base temporal, por forma a poder identificar tendências na posição financeira e no desempenho, e numa base de avaliação relativa, de modo a poder avaliar a posição financeira, o seu desempenho e as alterações relacionadas.

Materialidade

De acordo com o Framework do IAASB e das *International Accounting Standard* (IAS): “A informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro, ajuizado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.”

Também o SNC, apresenta uma definição: “Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais quando podem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou do erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.”

Apesar do esforço para alcançar a harmonização da informação financeira, o conceito de materialidade não se encontra claramente definido. A ausência de uma harmonização clara, incumbe o auditor, de determinar a materialidade do seu trabalho com base no seu

próprio julgamento. Assim, e tendo a clara noção do conceito de materialidade se tratar de um conceito chave, é imprescindível, segundo Costa (2017), ter em consideração que este se trata de um conceito sujeito ao julgamento profissional de cada auditor. Ao analisar cada situação no contexto onde se insere, o auditor determina a materialidade com base na sua experiência, no seu grau de ceticismo e no seu conhecimento sobre a entidade auditada.

As distorções que se verifiquem, abaixo da materialidade, não afetam a opinião do auditor. Já para as distorções que se verifiquem materiais, o auditor deve analisar os efeitos na emissão da sua opinião. Quando a totalidade dos erros encontrados se aproxima da materialidade definida, o auditor deve realizar mais procedimentos, de forma a determinar se a sua opinião é ou não afetada.

1.7 Asserções e Prova em Auditoria

Neste ponto do relatório serão apresentadas as asserções sobre as demonstrações financeiras, a prova e credibilidade em auditoria e os procedimentos utilizados para a obtenção de prova.

1.7.1 Asserções das Demonstrações Financeiras

É da responsabilidade do órgão de gestão, a preparação das demonstrações financeiras. Ao declarar que as demonstrações estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável, o órgão de gestão faz asserções que respeitam ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação sobre os elementos das demonstrações e das respetivas divulgações.

O auditor, de modo a considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem surgir, utiliza as mesmas asserções, podendo assumir, segundo a ISA 315⁴ as seguintes formas:

Asserções relativas a classes de transações:

⁴ Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

- Ocorrência (*occurrence*) - transações e acontecimentos que estão registados ocorreram e dizem respeito à entidade;
- Plenitude (*completeness*) - todas as transações e acontecimentos que deviam ter sido registados foram de facto registados;
- Rigor (*accuracy*) - quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos registados foram apropriadamente registados;
- Corte (*cut-off*) - transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que dizem respeito;
- Classificação (*classification*) - transações e acontecimentos foram registados nas contas devidas.

Asserções relativas aos saldos finais:

- Existência (*existence*) - ativos, passivos e interesses no capital próprio existem de facto;
- Direitos e obrigações (*rights and obligations*) - a entidade detém ou controla os direitos sobre os seus ativos, e os passivos representam as obrigações da entidade;
- Plenitude (*completeness*) - todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio que deviam ter sido registados foram de facto registados;
- Valorização e imputação (*valuation and allocation*) - ativos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização ou imputação foram apropriadamente registados.

Asserções relativas à apresentação e divulgação:

- Ocorrência (*occurrence*) - acontecimentos, transações e outras matérias divulgadas ocorreram e dizem respeito à entidade;
- Direitos e obrigações (*rights and obligations*) - os eventos divulgados estão relacionados com a entidade;
- Plenitude (*completeness*) - todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram de facto incluídas;

- Classificação e compreensibilidade (*classification and understandability*) - a informação financeira encontra-se apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações claramente expressas;
- Rigor e valorização (*accuracy and valuation*) - informações financeiras e outras encontram-se razoavelmente divulgadas e quantificadas.

A obtenção de prova tem como intuito corroborar as asserções do órgão de gestão, de modo a poder validá-las.

“Nem todas as asserções se aplicam a todos os itens das demonstrações financeiras. O auditor deve ter em atenção as asserções relevantes, ou seja, aquelas que podem ter uma influência significativa ou na classe de transações, ou nos saldos finais ou na apresentação e divulgação” (Almeida, 2017, p.238).

1.7.2 Prova e Credibilidade em Auditoria

A ISA 500⁵ menciona que a prova de auditoria consiste em “informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião.”

De acordo com Costa (2017), a prova de auditoria é um dos elementos mais importantes no processo de auditoria, não só porque sustenta as conclusões do próprio auditor, mas também porque permite que o trabalho seja supervisionado e revisto por um profissional mais competente, ou ainda, para que possa ser examinado pela respetiva ordem ou pelo organismo de supervisão pública da profissão.

Segundo Arens (2007), a base de qualquer auditoria prende-se com a recolha de evidência e a avaliação que o auditor realiza com base na mesma. O auditor deve ter o conhecimento e a capacidade para recolher evidência suficiente por forma a cumprir com as normas da profissão.

Costa (2017) afirma que a prova de auditoria, que inclui as informações contidas nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras e outras informações, e obtém-se através da realização de procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais. Os procedimentos de auditoria adicionais subdividem-se em

⁵ Prova de Auditoria

- Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA's ou quando o auditor entender efetuá-los;
- Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe (de classe de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- Procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos de avaliação de risco são executados com o intuito de compreender a entidade e o seu meio envolvente, incluindo o controlo interno da mesma, de modo a identificar e avaliar os riscos de distorção material. Os testes aos controlos avaliam a eficácia operacional dos controlos e a previnem, detetam e corrigem distorções materiais a nível das asserções. Os procedimentos substantivos têm como finalidade detetar distorções materiais que não tenham sido identificadas ou prevenidas pelo sistema de controlo interno da entidade. Por último, os procedimentos analíticos substantivos, são avaliações da informação por meio de análises de relacionamentos possíveis e são definidos no próximo subcapítulo.

O nível de credibilidade da prova não é idêntico em todas as provas recolhidas pelo auditor. Alguns fatores indicam-nos se o grau de fidedignidade é maior ou menor, nomeadamente a forma como a prova é recolhida, que pode ser de forma interna ou externa, e a origem ou fonte da prova, que pode, também, ser classificada como interna ou externa. A natureza da prova pode ser:

- Visual, quando o auditor verificar os procedimentos efetuados numa determinada área por um colaborador da empresa;
- Oral, quando esta resulta de conversas informais ou reuniões com colaboradores ou órgão de gestão; ou
- Documental, quando esta se baseia em documentos.

Para que entendamos os diferentes níveis de credibilidade, vejamos a seguinte figura:

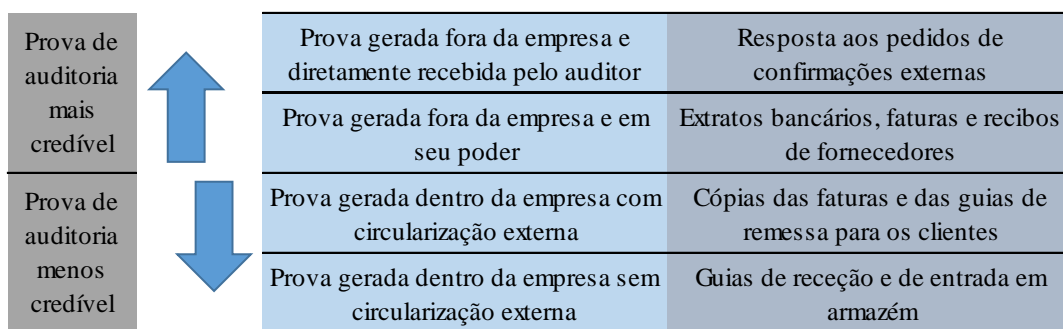


Figura 4 - Credibilidade da prova obtida – adaptado Costa (2017)

Segundo a ISA 200, a segurança razoável é obtida quando o auditor obteve prova de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria são dois conceitos que aqui se relacionam. A suficiência traduz-se na medida da quantidade de prova de auditoria. A quantidade de prova de auditoria necessária é afetada pelo julgamento do auditor sobre a sua avaliação dos riscos de distorção e, também pela qualidade da prova recolhida. O auditor deve ainda ter em consideração, a extensão do trabalho que pretende efetuar face à materialidade calculada.

Quanto mais altos são os riscos avaliados, ou quanto menor é a qualidade da prova recolhida, mais quantidade de prova de auditoria é necessária. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria. Arens (2007), afirma que o auditor deve determinar o tipo e quantidade de evidência que deve recolher para garantir uma segurança razoável sobre as demonstrações financeiras do cliente, uma vez que não é possível examinar e avaliar toda a evidência disponível. Por vezes pode não compensar recolher determinadas provas que são fracas de qualidade. É necessário avaliar a sua relevância e fiabilidade para suportar as conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor.

1.7.3 Procedimentos para obtenção de prova

É com a prova recolhida que o auditor suporta a sua opinião. A prova tem natureza cumulativa e é fundamentalmente obtida através de procedimentos executados no decorrer da auditoria. Grande parte do trabalho do auditor consiste na formação da sua opinião e, evidentemente, na obtenção e avaliação da prova de auditoria.

A ISA 500 elenca os seguintes procedimentos: inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação e, entende assim por cada procedimento:

- **Inspeção:** A inspeção envolve o exame de registos ou documentos, internos ou externos, em formato papel, forma eletrónica, ou outros meios. Poderá também ser um exame físico de um ativo. O grau de fiabilidade da prova de auditoria obtida através da inspeção de registos e documentos varia conforme a sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos de controlo interno, da eficácia dos controlos sobre a sua produção.
- **Observação:** A observação consiste em observar um processo ou procedimento que está sendo cumprido por outros. É exemplo disso, a observação feita pelo auditor da contagem de inventários pelo pessoal da entidade ou o desempenho de atividades de controlo. A observação proporciona prova de auditoria acerca do desempenho de um processo ou procedimento. É, contudo, limitada ao momento temporal em que se realiza a observação, e pelo facto de que a ação de ser observado pode afetar a forma como o outro executa o processo ou procedimento.
- **Confirmações externas:** Uma confirmação externa, também designada de circularização, representa prova de auditoria obtida pelo auditor como uma resposta direta de um terceiro ao auditor, em forma de papel, ou por meio eletrónico ou outro. Os procedimentos de confirmação externa frequentemente são relevantes quando tratam de asserções associadas a determinados saldos de conta e seus elementos. O auditor pode também solicitar outras informações, como por exemplo a confirmação dos termos de acordos ou de transações que uma entidade realizou com terceiros. Os procedimentos de confirmação externa também são usados para obter prova de auditoria acerca da ausência de determinadas condições, por exemplo, a falta de um contrato que possa influenciar o reconhecimento do rédito.
- **Recálculo:** O recálculo envolve a verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo poder executado manual ou eletronicamente.
- **Reexecução:** Este procedimento consiste na execução independente pelo auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade.

- Indagação: A indagação consiste em questionar informação a pessoas conhecedoras, quer da área financeira ou da área não financeira, dentro ou fora da entidade. Indagação é extensivamente usada em toda a auditoria para além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem ser realizadas de forma escrita ou, de um modo mais informal, oralmente. O procedimento de indagação é concluído com uma avaliação das respostas recebidas.
- Procedimentos analíticos: Para a ISA 520⁶, os procedimentos analíticos são avaliações da informação financeira concretizadas através de estudos de possíveis ligações entre dados financeiros e não financeiros. Compreende também, a análise das oscilações consistentes com outras informações relevantes ou que se distanciem materialmente das quantias conjecturadas.

Arens (2007) classificam os procedimentos analíticos nas seguintes tipologias:

- Comparação dos dados do cliente com os dados do setor;
- Comparação dos dados do cliente do período com os dados do passado;
- Comparação dos dados do cliente com dados orçamentais ou dados estimados pelo cliente;
- Comparação dos dados do cliente com estimativas efetuadas pelo auditor;
- Comparação dos dados do cliente com dados expectáveis de acordo com dados não financeiros.

Hoje em dia, as possibilidades proporcionadas pelos meios informáticos, o uso de programas de extração de dados e a possibilidade de tratamento dos dados por diversas formas concede ao auditor hipóteses múltiplas para a realização dos procedimentos analíticos.

Contudo, ao uso de procedimentos analíticos como testes substantivos, para algumas relações entre dados, financeiros e não financeiros, está implícita a estabilidade das condições do negócio, dos métodos e critérios contabilísticos, da inexistência de operações significativas não usuais e de outras condições que possam afetar a conjuntura anterior da entidade auditada.

⁶ Procedimentos Analíticos

O AICPA, no seu *Audit Guide*, estruturou o processo do procedimento analítico em quatro fases:

- A formação de expectativas: Esta fase é a que atinge a maior importância no processo e consiste em fixar a expectativa razoável de resultados, de modo a que o auditor perceba o que realmente está a testar. As expectativas podem gerar-se através da análise de tendências pela comparação dos valores absolutos entre vários períodos, rácios ajustados ao que se pretende, comparação dos valores do setor, comparação de estruturas, percentuais, entre outros métodos e técnicas de regressão estatística. É importante que a expectativa apurada seja credível para que, posteriormente, o auditor atribua uma diferença a uma distorção e, para que, identifique os resultados que se encontram dentro das expectativas como evidências de confirmação;
- Identificação das diferenças: Esta fase resume-se a uma comparação o resultado das expectativas com o valor resultante do procedimento. A relevância das divergências é avaliada segundo o conceito de materialidade;
- Investigação das causas: Atendendo a que, uma diferença não implica uma distorção, o auditor deve investigar as causas das diferenças apuradas. A asserção pode possuir uma essência que afete a sua previsibilidade. Caso o auditor se aperceba que a sua estimativa efetuada anteriormente, não foi precisa, deverá repensar o método da determinação das suas expectativas. A informação obtida deve ser complementada com informações de outros procedimentos (confirmações externas, indagações, análise documental, ou outros);
- Avaliação dos resultados: Esta é a última fase do processo e implica o uso do julgamento profissional. A fase consiste em avaliar os resultados, ponderar sobre as relevâncias das diferenças e justificar as mesmas.

1.8 Risco de Auditoria

O risco de auditoria (RA) é definido, na ISA 200, como “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão

materialmente distorcidas”. É obtido através da função do risco de distorção material (RDM) e o risco de deteção (RD).

$$RA = f(RDM ; RD)$$

Figura 5 - Função do Risco de Auditoria – Produção própria

De acordo com a ISA 200, definimos os três riscos inseridos no risco de auditoria:

Risco Inerente – “a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.”

Risco de controlo – “o risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade”.

Risco de deteção – “o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções”.

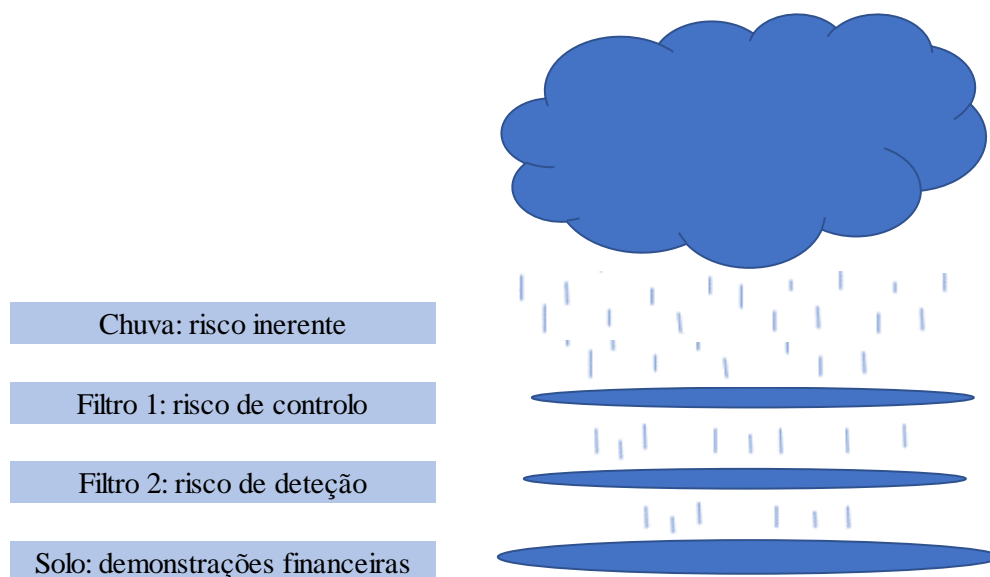


Figura 6 – Risco de auditoria – Almeida (2017: p.152)

Na imagem apresentada, o risco inerente é representado pela chuva e conduz as distorções e os erros que podem influenciar as demonstrações financeiras. A chuva é sujeita a um primeiro filtro, que representa os controlos adotados pela empresa para prevenir, detetar e corrigir os erros e distorções. Quanto mais eficaz for o filtro aplicado, menor será o risco de controlo.

Contudo, existem sempre distorções e erros capazes de ultrapassar o primeiro filtro (filtro do controlo) e por isso passam para o filtro da deteção. Cabe ao auditor identificar os erros e distorções que contornam os procedimentos de controlo adotados pela empresa e ainda identificar aqueles que, mesmo passando pelo filtro de controlo podem ser considerados materiais. Contudo, o filtro da deteção também é incapaz de detetar todas as distorções e erros, por isso permite que por ele passem erros e distorções que representam o risco de auditoria.

1.9 Relação entre Risco de Auditoria, Materialidade e Prova de Auditoria

A recolha de prova em auditoria goza de um duplo sentido. Um dos seus sentidos forma-se em validar as asserções contidas nas demonstrações financeiras, de forma a habilitar o

auditor a expressar uma opinião. Por outro lado, salvaguarda os trabalhos realizados pelo auditor, através da obtenção de evidências ao longo da sua atividade.

O quadro seguinte ilustra o nível de risco de deteção a adotar tendo em conta a avaliação dos riscos inerente e de controlo.

Quadro 2 - Risco de deteção a adotar

		Avaliação pelo auditor do Risco de Controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo auditor do Risco Inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Almeida (2017: p.152)

Segundo Almeida (2017, p.152), “existe uma relação inversa entre a função risco inerente e risco de controlo e o risco de deteção”.

Concebendo que, o risco inerente e o risco de controlo são avaliados pelo auditor como baixo, o auditor poderá assumir um maior risco de deteção.

A ISA 320⁷ refere a presença de uma relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria. Ou seja, quanto maior o risco de auditoria menor será a materialidade e vice-versa.

Se o auditor detetar que o sistema de controlo interno da entidade não apresenta elevados riscos de controlo, então existirá um baixo risco de auditoria. Assim, o auditor estará disposto a correr um maior risco de deteção, ou seja, o nível de materialidade determinado será superior. Neste panorama, um risco de auditoria baixo conduz a um nível de materialidade maior e, consequentemente, uma menor recolha de prova. Esta relação resultará em menores custos de auditoria.

⁷ Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria

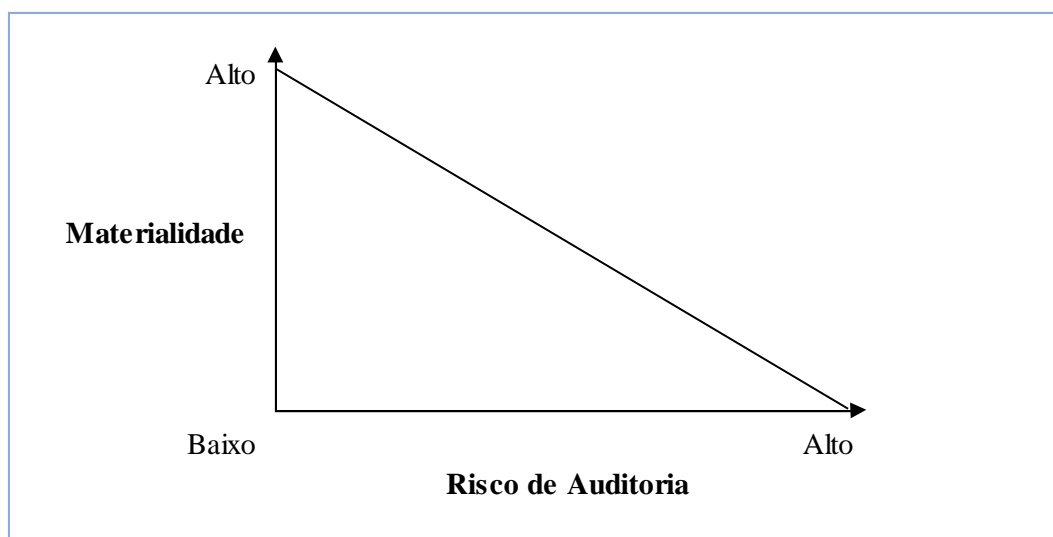


Figura 7 - Relação entre Materialidade e Risco de Auditoria – Costa (2017, p.242)

1.10 Papéis de Trabalho

Segundo a ISA 230⁸, a documentação de auditoria deve estar disposta de modo a proporcionar um registo suficiente e apropriado, deve demonstrar que a auditoria foi elaborada de acordo com as normas, a legislação e os regulamentos. Podemos então afirmar que o trabalho de auditoria não se cinge a procedimentos de auditoria, é imprescindível através dos papéis de trabalho, provar que os procedimentos foram realizados.

Segundo Almeida (2017), os papéis de trabalho têm como finalidades:

- Auxiliar a equipa de auditoria no planeamento e na execução da auditoria, servindo igualmente como arquivo de matérias que poderão afetar auditorias futuras ou de matérias recorrentes;
- Ajudar na coordenação, supervisão e análise do trabalho de auditoria;
- Registar a prova de auditoria resultante dos trabalhos executados com o objetivo de suportar a opinião e comprovar que tais trabalhos foram realizados de acordo com as normas de auditoria;

⁸ Documentação de Auditoria

- Assistir o controlo interno, o controlo de qualidade e o auditor sucessor na realização das suas tarefas.

Os papéis de trabalho devem manter uma organização, de modo a que permitam a um auditor, independente ao trabalho realizado, chegar às mesmas opiniões produzidas no relatório.

Segundo a IFAC, através da ISA 230, a documentação de auditoria pode ser registada em papel, em meios eletrónicos ou outros.

Exemplos de documentação de auditoria:

- Programa de auditoria;
- Análises;
- Memorandos relativos a assuntos específicos;
- Resumos de matérias significativas;
- Cartas de confirmação e de representação;
- Listas de verificação;
- Correspondências (incluindo *e-mails*) respeitantes a matérias significativas.

O auditor pode incluir extratos ou cópias de registos da entidade (por exemplo, acordos e contratos significativos e específicos) como parte da documentação de auditoria. A documentação de auditoria não substitui porém, os registos contabilísticos da entidade.

A organização dos papéis de trabalho deve atender as circunstâncias e as necessidades de cada auditoria.

Costa (2017) refere que a documentação de auditoria se divide, geralmente, em dois *dossiers* a saber:

Dossier Permanente: este *dossier* relaciona os papéis de trabalho que serão utilizados de uma forma continuada, ou seja, em várias auditorias, podendo ser aplicados em mais do que um trabalho. Nesta pasta encontram-se arquivadas informações, com origem na empresa, no exterior ou no próprio auditor. Deve ser elaborada com os elementos que o auditor considere importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras.

Costa (2017) explica que no início de cada auditoria todas as informações constantes do *dossier* permanente devem ser revistas e, eventualmente atualizadas. A documentação que vá ficando desatualizada deve ser retirada desse *dossier*, e arquivada num *dossier* específico.

Dossier Corrente: esta pasta engloba toda a documentação relativa a cada auditoria específica. Apenas deve conter os papéis de trabalho necessários ao desenvolvimento da auditoria a decorrer. Este *dossier* deve incluir documentos como: programas de auditoria; *check list*; questionários; memorandos; cópias de documentos; testes de conformidades; circularizações; papéis elaborados pelo auditor; e todo o tipo de documentos examinados indispensáveis à fundamentação da opinião do auditor.

1.11 Relatórios de Auditoria

Há grupos sociais, entidades e pessoas, que direta ou indiretamente têm vínculos com as organizações, e interesse nas suas demonstrações financeiras. São exemplo disso os acionistas, fornecedores, clientes, instituições bancárias, entre muitos outros. Os investidores têm um especial interesse nas demonstrações, uma vez que partilham a incerteza da geração de resultados.

Os relatórios de auditoria assumem assim, um papel de grande importância nos mercados financeiros. A auditoria funciona como um controlo que adiciona garantias de fiabilidade aos utilizadores da informação financeira.

O trabalho do auditor resulta na emissão de um relatório, no qual este expressa uma opinião profissional e independente, sobre as demonstrações financeiras baseada nos exames realizados.

Existem diferentes tipos de relatórios para os diferentes trabalhos a serem realizados.

No contexto internacional são apresentados dois tipos de relatórios:

- *Short Form Report*: É um relatório exíguo, que destaca as principais conclusões e acompanha as demonstrações financeiras que se destinam a publicação;

- *Long Form Report*: É um relatório reservado à administração/gerência. A sua composição é mais extensa e complexa, e compreende pormenores das demonstrações financeiras, recomendações e notas explicativas.

A Certificação Legal das Contas é um relatório escrito, no qual o auditor expressa uma opinião objetiva e independente sobre as demonstrações financeiras. Este é a etapa final, que ocorre após o exame sobre as contas da organização.

Em 2 de agosto de 2016 foi emitida, através da Circular nº 46/16, o Guia de Aplicação Técnica nº 1 onde constam os novos modelos de Certificação de Contas/Relatório de Auditoria.

A atual estrutura da Certificação Legal das Contas (CLC) / Relatório de Auditoria é a seguinte:

Quadro 3 - Estrutura da CLC

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Matérias relevantes de auditoria • Continuidade • Responsabilidades do órgão de gestão • Responsabilidades do auditor 	<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Matérias relevantes de auditoria • Responsabilidades do órgão de gestão • Responsabilidades do auditor
<u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (EU) nº 537/2014 	<u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão

GAT nº.1, Circular 46/16

Para os casos em que o auditor necessita de alterar a estrutura e o conteúdo do documento, o GAT nº. 1, apresenta uma outra estrutura, apresentada no quadro n.º 5. Esta é utilizada

quando, por exemplo, o auditor pretende incluir um parágrafo de ênfase, uma informação adicional de acordo com uma ISA relevante, ou um parecer sobre o conteúdo do relatório de governo societário. Assim, a estrutura da certificação legal das contas/relatório de auditoria passa a ser a seguinte:

Quadro 4 - Estrutura da CLC alterada

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<p><u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Ênfase(s) • Matérias relevantes de auditoria • Continuidade • Responsabilidades do órgão de gestão • Responsabilidades do auditor <p><u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão • Sobre o relatório de governo societário • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (EU) nº 537/2014 	<p><u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Ênfase(s) • Continuidade • Outras matérias • Matérias relevantes de auditoria • Responsabilidades do órgão de gestão • Responsabilidades do auditor <p><u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão

GAT nº.1, Circular 46/16

No caso específico das ênfases, e de acordo com a ISA 706⁹, esta secção deve, após os textos das ênfases, terminar com a expressão “A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).”

Um relatório de auditoria considera-se modificado nas seguintes situações:

⁹ Parágrafos de ênfases e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor

a) Situações que não afetam a opinião do auditor:

Ênfases: o auditor deve incluir uma ênfase quando pretender alertar os utentes, adicionando informação ao seu relatório sobre uma matéria fundamental que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do revisor ou do seu relatório por parte dos utentes;

b) Situações que afetam a opinião do auditor:

Reservas: o auditor emite uma opinião com reservas, quando ao obter prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, para as demonstrações financeiras, ou então não obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para expressar a sua opinião. Contudo, apesar de materiais, estes problemas não colocam em causa a imagem verdadeira e apropriada como um todo;

Opinião adversa: o auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são de tal modo significativas que as demonstrações financeiras, como um todo, estão erradas e não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada;

Escusa de opinião: o auditor deve emitir uma escusa de opinião quando for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, de tal forma que o auditor não consiga formar uma opinião. Assim, no relatório de auditoria o auditor não expressa nenhuma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Assim, a CLC pode ser emitida num dos seguintes tipos:

- i. CLC com opinião sem reservas e sem ênfases;
- ii. CLC com opinião sem reservas mas com ênfases;
- iii. CLC com opinião com reservas (por limitação de âmbito ou desacordo);
- iv. CLC com opinião adversa; e
- v. CLC com escusa de opinião.

2 Realização do Estágio

Neste ponto do trabalho é apresentada a entidade que aceitou o estágio e, as atividades que foram desenvolvidas no seu decorrer.

2.1 Entidade Acolhedora

História

A Pontes, Baptista & Associados, S.R.O.C., fruto da visão dos seus sócios, é uma sociedade por quotas, constituída em 2006, inscrita desde essa data na lista dos Revisores Oficiais de Contas

Nunca perdendo a perceção contínua de qualidade, competência e independência, a sociedade é o meio utilizado para o desenvolvimento da atividade dos sócios, nomeadamente a revisão de contas e outros serviços relacionados.

A organização tornou-se membro independente do *Geneva Group International* (GGI)¹⁰, o que a possibilita de aceder às bases de dados internacionais, onde se fixam auditores de todo o mundo. Este é um meio criado para trocar conhecimentos e experiências. Uma compreensão profunda das diferenças legais e fiscais locais é essencial para que as empresas tenham sucesso em suas atividades transnacionais.

Hoje, os ideais e os objetivos mantêm-se. Ao serviço da auditoria, na credibilização da informação financeira dos seus clientes, o objetivo de cada dia é fazer mais e melhor.

Localização

A sociedade encontra-se sediada no Chiado, em Lisboa, e tem uma filial em Leiria. Foi em Leiria que decorreu o estágio.

¹⁰ A GGI Geneva Group International é uma aliança mundial de firmas de auditoria, contabilidade, direito e consultoria bem estabelecidas e experientes, comprometidas em fornecer soluções especializadas aos seus clientes para suas necessidades de negócios internacionais.

Missão

“Com rigor profissional e independência, emitir opiniões geradoras de credibilidade e propôr soluções de valor acrescentado e potenciadoras de segurança na tomada de decisão, através da prestação de serviços de auditoria e consultoria, respetivamente.”

Serviços Prestados

A Pontes, Baptista & Associados, SROC, realiza um acompanhamento contínuo, procurando efetuar recomendações que considera adequadas, para que o trabalho desenvolvido não resulte somente sobre a emissão de um relatório referente à atividade passada.

Os serviços prestados pela sociedade são:

- A auditoria;
- A consultoria fiscal;
- A consultoria de gestão;
- A consultoria em negociação de empresas;
- As avaliações relacionadas com finanças empresariais; e
- A formação sobre as matérias da sua especialidade.

Setores de atividade

SETORES DE ATIVIDADE

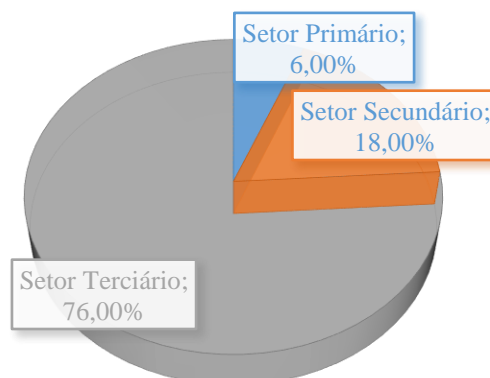


Gráfico 1 - Setores de atividade das organizações auditadas – PBA (2017)

Principais áreas de atividade das organizações clientes:

Setor Primário

- Abate de Aves;

Setor Secundário

- Biotecnologia;
- Calçado;
- Construção Civil;
- Fabricação e Comércio de Componentes Eletrónicos;
- Materiais de Construção;
- Obras Publicas;
- Produtos Alimentares;
- Rações;

Setor Terciário

- Distribuição;
- Ensino;
- Formação e Consultoria;
- Imobiliário;
- Serviços de Saúde Publica; e
- Telecomunicações.

Software utilizado: CaseWare Working Papers

Para a elevada quantidade de informação a tratar, a PBA, utiliza o *software* CaseWare Working Papers.

A *CaseWare International* é a empresa líder mundial em *software* de apoio à auditoria, relato financeiro, consolidação de contas e análise de dados.

Na PBA utiliza-se o *CaseWare Working Papers*. Durante o estágio, ao longo da minha aprendizagem, apercebi-me da sua importância para a área de auditoria.

O programa permite a organização, numa área controlada, de todos os documentos relacionados com cada processo. Todos os elementos recolhidos são inseridos de um modo organizado no programa, tais como balancetes, demonstrações financeiras e anexos, relatório de gestão, extratos, contratos, transações, independentemente do tipo de ficheiros (*Working Papers*, Word, Excel, PDF, entre outros). O programa permite organizar os documentos necessários a cada auditoria e a sua consulta de um modo fácil e intuitivo.

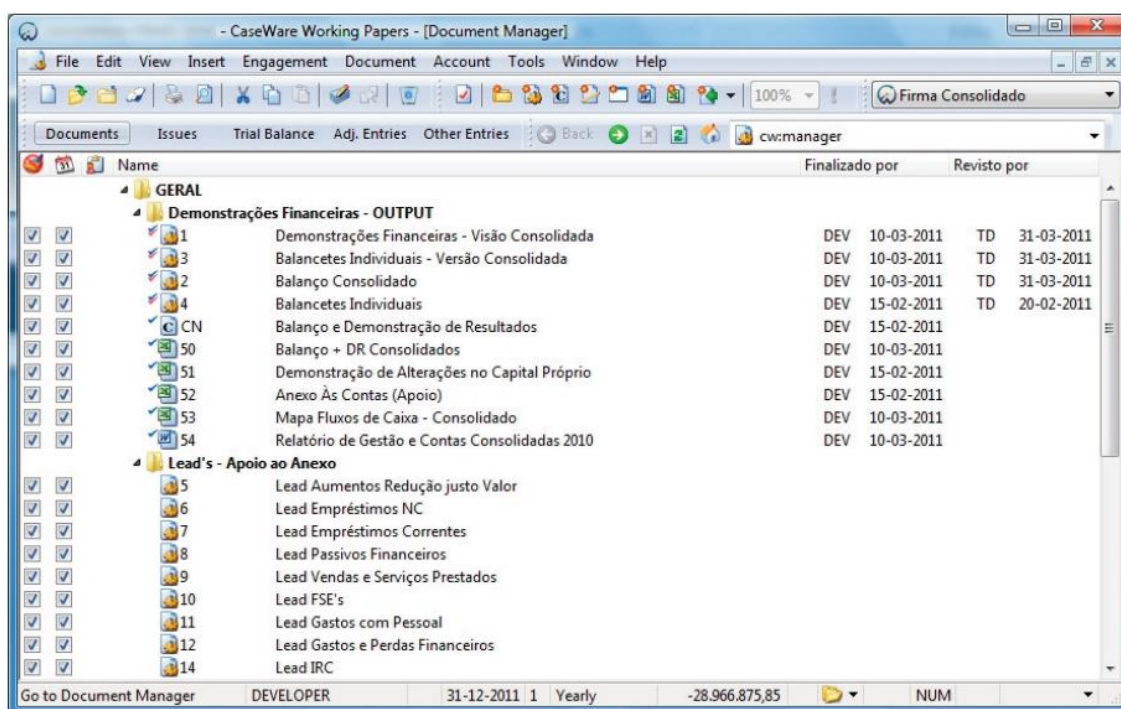


Figura 8 - Visão da área de documentos do programa - *CaseWare Working Papers* (2018)

O *CaseWare Working Papers* tem a capacidade de alocar automaticamente, com o auxílio do plano de contas, os balancetes, construindo assim, com a ferramenta *mapping*, documentos inteligentes. Os documentos a criar podem ser demonstrações financeiras, relatórios e programas de trabalho conforme as necessidades da auditoria a realizar.

A sua ferramenta *roll-forward* tem a capacidade de transportar os arquivos e as informações identificadas para o próximo período de revisão.

2.2 Atividades Desenvolvidas

O início do estágio, a 29 de janeiro, foi um primeiro dia repleto de emoções, alguma ansiedade, receio do desconhecido, mas ao mesmo tempo, um sentimento de realização profissional. Seriam estes os primeiros passos neste mundo de auditoria.

As colegas de trabalho prontamente apresentaram as equipas, as instalações, e também o “*modus operandi*” da empresa. No escritório de Leiria, existiam duas equipas de trabalho. Anteriormente ao início do estágio, ambas as equipas reuniram e chegaram a um acordo. As funções a realizar no estágio integrariam ambas as equipas de trabalho e de quinze em quinze dias, estipularam que a estagiária trocava de equipa. O objetivo dos trabalhos realizados entre as equipas é o mesmo, contundo esta dinâmica iria permitir uma maior aprendizagem e o contacto com diferentes métodos de trabalho.

O estágio foi supervisionado pelo ROC, Dr. Sérgio Pontes, que periodicamente se inteirava do desenvolvimento do trabalho desempenhado, e também, diariamente por cada uma das chefes de equipa.

Imediatamente, comecei a desenvolver trabalhos de revisão de contas. Foi-me permitido ao longo do período de estágio, realizar diversos procedimentos, tais como, inspeções, observações, indagações, confirmações externas, recálculos e procedimentos analíticos. Apesar dos papéis de trabalho, no qual suportamos o exame realizado às contas, serem semelhantes entre as várias empresas auditadas, há uma imensidão de testes diferentes para cada uma das organizações.

O maior desafio ao longo do estágio, foi questionar as razões de cada teste aplicado, ou seja, perceber a decisão do auditor de aplicar determinado teste a determinada situação/organização.

O desenvolvimento do estágio decorreu em Leiria, nas instalações da PBA e, em visitas realizadas às organizações auditadas.

Nas próximas páginas, irei abordar com detalhe, as áreas que analisei, descrevendo os procedimentos realizados.

2.2.1 Planeamento

Determinação da Materialidade

Determinar a materialidade é um processo chave, que surte efeitos no futuro desenvolvimento do trabalho. Apesar de não ser algo linear, e de exigir que o auditor utilize o seu julgamento profissional, foi-me explicado como determinar a materialidade, seguindo linhas orientadoras definidas pelo programa utilizado. Assim, utilizando determinados parâmetros, já inseridos no papel de trabalho, permitiram-me calcular a materialidade para algumas empresas.

O próprio documento chama a atenção do auditor à utilização do julgamento profissional para avaliar cada contexto.

Pedido de elementos

No planeamento, e por vezes no decorrer do ano, é realizado um pedido de documentos à empresa, para que a sociedade auditora possa analisar a informação financeira. Uma das atividades por mim desempenhada, foi guardar devidamente os documentos entregues pelos clientes no *dossier* corrente físico e informaticamente, no *CaseWare Working Papers*.

Esta tarefa supõe algum conhecimento dos vários documentos económico-financeiros utilizados no ramo empresarial. É necessário que se organize devidamente os documentos recolhidos, de modo a que não ocorram falhas como, por exemplo, pedir pela segunda vez um documento à organização auditada, ou realizar a auditoria sem conhecimento de um documento, que pode ser determinante para a mesma.

No *site* da Autoridade Tributária, quando nos é permitida a sua consulta, conseguimos aceder a alguns documentos, tais como:

- Certidão Tributária;
- Informação relativa a infrações fiscais;
- Informação relativa a dívidas fiscais;
- Consulta do património predial;
- Consulta dos veículos atuais;
- Declaração Mensal de Remunerações (DMR);
- Declarações Periódicas do IVA;

- Declarações Recapitulativas;
- (Informação Empresarial Simplificada) IES;
- Modelo 22
- Conta-corrente IRC e demonstração de liquidação ou autoliquidação;
- Conta-corrente IVA e reembolsos;
- Conta-corrente Multi-imposto.

Para todas as organizações para as quais tínhamos permissões, extraí estes documentos do site e, por essa razão, não foi necessária a realização do pedido desses mesmos elementos.

Alguns elementos, quando recebidos, são sujeitos a um tratamento. Refiro-me a documentos recebidos com formatos que tornam difícil a sua consulta. São exemplos disso os extratos contabilísticos. Uns chegam-nos em formato excel, outros em pdf, outros em txt, muitos deles com linhas e colunas vazias pelo meio, com inúmeros cabeçalhos, entre outros embaraços. Aprendi a tratar os ficheiros de modo a facilitar os trabalhos futuros. Aprendi e levo comigo a lição, que muitas vezes vale a pena utilizar algum do nosso tempo a trabalhar um elemento, de modo a ser consultável mais intuitivamente. Assim, quando realizarmos os testes pretendidos, seguimos uma linha de raciocínio, que não tem de ser interrompida pelo moroso tempo despendido a consultar um lançamento, um saldo, entre outras informações.

Seleção documental

A seleção documental é uma atividade efetuada no planeamento da visita. São selecionados os documentos que figurem no extrato de uma determinada rubrica, acima de uma materialidade anteriormente definida, de modo a que, nas visitas realizadas à empresa, seja realizada uma perícia a todos esses documentos. É uma tarefa que requer alguma sensibilidade porque por vezes não encontramos rubricas com valor superior à materialidade, mas o total dessa mesma rubrica poderá ter um grande impacto nas contas da empresa. Existem também, algumas rubricas mais suscetíveis de erros do que outras. Esta foi uma atividade que realizei diversas vezes, e durante a evolução do estágio consegui perceber que é uma atividade que requer uma análise do extrato aliado à materialidade e ao julgamento do auditor. Exemplos de áreas que requerem uma seleção de documentos prévia à visita: ativos fixos tangíveis, rendimentos, gastos, inventários.

Para desempenhar esta tarefa, analisei o extrato contabilístico das contas que interessavam verificar em visitas futuras. Um dos papéis de trabalho utilizado pela PBA, permitia anotar todos os documentos seleccionados, com os seguintes detalhes: conta contabilística, data, número do diário, número do documento e valor monetário.

A materialidade não é a única particularidade a ter em atenção ao seleccionar documentos. A percentagem total de cada rubrica seleccionada é também um indicador importante. Era ainda necessário, seleccionar documentos com alguma proximidade do início ou fim do período, de modo a testar o corte de operações.

2.2.2 Visita às entidades auditadas

As visitas às entidades auditadas era algo que me suscitava alguma curiosidade. Poder visualizar os processos, o modo de funcionamento, a organização que estava por detrás daquelas contas... Para além de outros procedimentos, foi durante as visitas que tive a oportunidade de indagar alguns colaboradores, sobre ocorrências que me foram gerando dúvidas ao longo do trabalho.

Análise Documental

Analisei, nas visitas às entidades auditadas, os documentos seleccionados na anterior tarefa “seleção documental” como relevantes de perícia. Tirei apontamentos da data do documento, do número, da descrição, do tipo de IVA e dos preços unitários. Verifiquei também, os números de identificação fiscal e os nomes do emitente e do recetor do documento. Para as transações com moedas diferentes do euro, verifiquei o câmbio à data da fatura. Quando a transação envolve a compra a países estrangeiros, verifiquei também o *Incoterm*¹¹ presente no acordo de modo a perceber a data correta para o reconhecimento da compra. Na área a analisar, as principais finalidades prendem-se em garantir que as

¹¹ Desde 1 de Janeiro de 2011, em todas as propostas ou contratos de foro internacional, deve colocar-se a expressão "Incoterms 2010" e estes determinam o seguinte:

- Distribuição de custos;
- Local de entrega da mercadoria;
- Quem suporta o risco do transporte;
- Responsabilidade dos direitos aduaneiros.

transações de facto incorreram e se encontram corretamente reconhecidas e valorizadas no período a que respeitam.

2.2.3 Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários

Esta é uma rubrica que agrupa um elevado número de transações e, consequentemente um elevado risco inerente.

Base de Dados de Contas

A fim de confirmar a existência de todas as contas bancárias em nome da entidade auditada, é solicitado o documento “Base de Dados de Contas” do Banco de Portugal. Confrontei esta informação com a constante no balancete.

Análise das Reconciliações bancárias

A reconciliação bancária é um sólido controlo na deteção de erros ou fraudes. A PBA solicita a reconciliação de todas as contas bancárias de dezembro (em análises intercalares, a de junho), o extrato bancário correspondente e o extrato bancário posterior à reconciliação. Analisei a reconciliação verificando os saldos da contabilidade e do extrato bancário e, procurei os valores em aberto no extrato bancário.

Um outro exame que realizei, foi o de verificar se os itens na reconciliação se mantêm em aberto no ano seguinte, procurando-os nos extratos do início do período. Os objetivos deste controlo é verificar se a empresa elabora reconciliações, se as mesmas se encontram corretas e verificar a análise da antiguidade/regularização dos movimentos em aberto (anexo 1).

Análise às folhas de caixa

Um dos elementos solicitados a uma empresa auditada que detém algumas lojas, foram folhas de caixa do mês de dezembro de N. Confrontei as folhas de caixa com a informação constante nas contas 11 do balancete, nomeadamente a sua descrição e os saldos. Verifiquei também se as mesmas se encontravam assinadas pela gerência e pelo responsável da sua elaboração, como era procedimento habitual da organização.

2.2.4 Inventário

Notei que a área dos inventários é materialmente relevante na maioria das empresas auditadas pela PBA.

Com as listagens de inventário detalhadas do final do período, recalculei a multiplicação do preço por quantidade, conciliei os totais com o balancete e verifiquei a existência dos itens negativos.

Com as últimas faturas de vendas do período, selecionei aleatoriamente vinte artigos e comparei com o respetivo valor em inventário (anexo 2).

De modo a verificar se o corte de operações foi corretamente realizado, confrontei as dez últimas guias de entrada em armazém (ou alternativamente, as dez últimas guias de transporte ou de remessa dos fornecedores) e confrontei com os registos contabilísticos das compras e com a fatura de compra para garantir que foram reconhecidas em N. Paralelamente, confrontei os registos mencionados com um extrato de inventário para garantir que entrou no sistema. Procedi de igual modo para as primeiras dez guias de entrada em armazém de N+1 para garantir que foram reconhecidas em N+1. Repeti todo este procedimento acima para as 10 guias de saída de armazém. Analisei também, as primeiras notas de crédito emitidas de N+1 vendidas em N+1. Procedi do mesmo modo para as primeiras notas de crédito de mercadorias compradas. Quando evidenciei faturas de valor material, com anos divergentes, coloquei uma nota explicativa sobre os valores que deveriam ser acrescidos e diferidos em N.

2.2.5 Circularizações

A circularização (ou confirmação externa) é um procedimento de auditoria que permite a obtenção de prova externa, de forma direta, de uma terceira entidade, por meio de uma comunicação escrita. Geralmente, este é um procedimento efetuado para a confirmação de saldos pendentes em áreas como contas a receber e a pagar, saldos bancários, investimentos e financiamentos. Não obstante a isso, a circularização também pode ser realizada para verificar transações ocorridas ou saldos acumulados.

No processo da circularização, é solicitado à entidade auditada o balancete. Este procedimento, por vezes, faz-se mesmo antes do ano civil terminar (novembro ou

dezembro). Apesar de o balancete não conter os saldos definitos à data de 31 de dezembro, já é possível o auditor, ter uma perspetiva dos saldos invulgares e dos saldos mais elevados. É selecionada uma amostra dos saldos de contas para confirmar externamente. Esta seleção é realizada pelo nível de confiança exigido. A empresa auditada é chamada a contactar, as entidades e a solicitar o extrato, de preferência via email e com o conhecimento da sociedade de revisores. Deve ser mantido um controlo sobre o processo até que este esteja concluído.

Não acompanhei, durante o estágio, a seleção de entidades a circularizar porque já tinha decorrido esse processo anteriormente à minha entrada. Analisei as respostas de clientes, fornecedores e outras contas a pagar e a receber. Com o extrato recebido, verifiquei se o saldo era concordante ou não com o verificado no balancete. Nos casos em que não era concordante, procedi a uma reconciliação entre o extrato contabilístico da entidade auditada e o extrato recebido pela terceira entidade. De seguida, verifiquei a que tipos de documento respeitavam as discrepâncias (fatura, nota de créditos, recebimentos, pagamentos, saldos, ou outros) e se a informação em falta se devia à empresa auditada ou à terceira entidade (anexo 3). Esta análise é importante para verificar se a informação constante no saldos de cada entidade é fidedigna e, também, para o auditor ter noção se os documentos emitidos pelas entidades foram assumidos.

Quando algumas entidades circularizadas não respondem, o auditor deve verificar, se considera ou não realizar procedimentos alternativos. São exemplos de procedimentos alternativos:

- Conciliar os pagamentos posteriores com o movimento no extrato bancário e respetiva documentação de suporte (talão de depósito por exemplo);
- Conciliar os registos de expedição e as faturas de venda com o saldo da conta;
- Examinar a restante documentação de suporte.

Finalizando o controlo da confirmação externa, é avaliado até que ponto os objetivos do teste foram alcançados. O mapa seguinte auxilia o auditor a verificar se o procedimento é satisfatório.

Quadro 5 - Avaliação da satisfação do procedimento de circularização

	<u>Entidades</u>		<u>Saldos</u>	
	N.º	%	Quantia	%
Respostas				
Concordantes	-	0%	-	0%
Reconciliadas	-	0%	-	0%
Não reconciliadas	-	0%	-	0%
Não Respostas				
Procedimentos alternativos satisfatórios	-	0%	-	0%
Sem procedimentos alternativos	-	0%	-	0%
Total Circularizado	-	0%	-	0%
Resultados Satisfatórios	-	0%	-	0%
Resultados Não Satisfatórios	-	0%	-	0%

PBA (2018)

2.2.6 Estado e Outros Entes Públicos

Recálculo do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

Procedi ao recálculo do IMI com o fim de verificar se a estimativa em acréscimo de gastos, realizada pela empresa estaria correta. Procurei no portal das finanças a taxa de IMI referente a cada município, nos quais a entidade auditada detém imóveis. Apesar de parecer, uma atividade quase automática, não o é. É necessário ter em atenção os fatores que evidenciam a isenção dos imóveis.

Teste ao IVA declarado

Este teste permite verificar se as declarações de IVA são declaradas de acordo com a realidade da sociedade. Com as Declarações Periódicas do IVA, repliquei as declarações e verifiquei o seu recebimento/pagamento. Com o auxílio do balancete e do extrato, procurei todos os lançamentos que conferem o direito à dedução de IVA, e os documentos que ordenam a liquidação do IVA (anexo 4). O objetivo é chegar aos mesmos valores mensais inscritos nas declarações. Caso existam diferenças, deve ser verificada a razão dessas diferenças e a sua materialidade. Neste âmbito testei:

- Teste à base do IVA dedutível (taxa reduzida)
- Teste à base do IVA dedutível (taxa intermédia)
- Teste à base do IVA dedutível (taxa normal)

- Teste à base do IVA liquidado (taxa reduzida)
- Teste à base do IVA liquidado (taxa intermédia)
- Teste à base do IVA liquidado (taxa normal)

Do mesmo modo, testei o IVA autoliquidado nas aquisições intracomunitárias. Identifiquei no balancete, todas as rubricas que implicam a autoliquidação do IVA e verifiquei se chegaria aos mesmos valores dos valores inscritos nas várias declarações periódicas de IVA.

Para efeitos de IVA nas exportações, aferi também o adequado enquadramento das operações. Com o extrato de vendas para o mercado externo, selecionei cerca de 90% do valor das faturas emitidas. Em visitas, verifiquei a existência e a informação contida no certificado de exportação dessas mesmas faturas.

Teste às Declarações Recapitulativas entregues

Ainda com as declarações periódicas de IVA, introduzi com base no Anexo I da declaração, o número de identificação de pessoa coletava (NIPC) dos clientes comunitários num papel de trabalho de formato excel, e a quantia mensal das vendas efetuadas. Após isso, validei o NIPC no portal VIES¹², e imprimi os que continham o número de IVA inválido para transações transnacionais na União Europeia (UE) (anexo 4).

Uma resposta inválida significa que o número de IVA em questão não está registado na base de dados nacional correspondente, o que se pode dever a um dos seguintes motivos:

- o número de IVA não existe;
- o número de IVA não foi ativado para transações comerciais entre países da UE;
- o registo ainda não foi concluído (alguns países exigem um registo separado para as operações entre países da UE).

¹² O VIES na Web é um sistema eletrónico de validação de números de identificação, para efeitos de IVA, dos operadores económicos registados na UE, para operações transnacionais de bens e serviços.

Se o cliente para o qual, a empresa exportadora vende, não dispõe do seu número de IVA válido, a empresa que exporta não deve deduzir o IVA, mesmo tendo liquidado o mesmo.

Teste às Declarações Mensais de Remunerações

As entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente são obrigadas a entregar uma declaração mensal, com a informação sobre os rendimentos e retenções de imposto, as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, e as quotizações sindicais.

Devem ser declarados na DMR os rendimentos pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares residentes, designadamente:

- Sujeitos a retenção na fonte, ainda que lhes corresponda a taxa de 0% nas tabelas de retenção (arts. 99.º e 100.º do Código do IRS);
- Não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do n.º 1 do art.º 99.º do Código do IRS, incluindo as gratificações não atribuídas pela entidade patronal, previstas na alínea g) do n.º 3 do art. 2.º do Código do IRS;
- Isentos sujeitos a englobamento, nos termos dos arts. 18.º, 33.º, 37.º, 38.º e 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
- Não sujeitos a IRS, nos termos do n.ºs 3, 4 e 8 do art.º 2.º e n.ºs 1, 4 e 5, do art.º 12º, ambos do Código do IRS.

Com o auxílio do papel de trabalho presente no anexo 5, refiz as DMR's e tentei, juntamente com o balancete e o extrato da empresa chegar ao mesmo valor das DMR's declaradas. Para isso devemos ter presente a legislação que dita se os rendimentos pagos são ou não sujeitos à retenção na fonte.

2.2.7 Provisões e Ativos e Passivos Contingentes

Quadro 6 - Definição de provisão, ativo contingente e passivo contingente

<p>Provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.</p> <p>Devem ser reconhecidas provisões quando:</p> <ul style="list-style-type: none">• a entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de um acontecimento passado;• seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e• possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.
<p>Ativo contingente é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.</p>
<p>Passivo contingente é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou é uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados. Não é reconhecida porque não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação, ou porque a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.</p>

NCRF 21 (2008)

Provisões e passivos contingentes em contas a receber

À data de cada relato a entidade deve avaliar os indícios de imparidade (NCRF 27). Analisei a conta de clientes do balancete analítico de algumas entidades auditadas pela PBA, com o intuito de averiguar quais os clientes com maior movimentação, ou seja, com um valor superior de débitos acumulados.

Consultei todos esses clientes no *site RigorBiz* para perceber se existe alguma evidência objetiva de que o valor a receber não seria recuperável. O *RigorBiz*, informa-nos se

determinada empresa se encontra ativa, em insolvência, em fase de liquidação ou se simplesmente já não existe. Outra análise possível de realizar com este *site* é perceber se os clientes têm processos a decorrer enquanto réus, e se sim, qual o valor dos mesmos. Outra informação pertinente a esta rubrica disponibilizada pelo *Rigorbiz* é a verificação das dívidas à Segurança Social e à Autoridade Tributária.

Perante uma informação histórica de saldos vencidos, torna-se útil consultar a ferramenta *Rigorbiz* que nos disponibiliza uma informação de mercado que nos demonstra se o cliente da empresa auditada se encontra, ou não, em incumprimento com as suas restantes responsabilidades.

Provisões e ativos e passivos contingentes em processos

Consultei o *site Rigorbiz* que nos permite verificar os processos que as entidades auditadas pela PBA enfrentam enquanto réus. Assim, confrontando esta informação, com a disponibilizada pela empresa, e ainda a circularizada aos respetivos advogados, conseguimos ter informação mais fiável e precisa sobre as provisões e os passivos contingentes.

Uma outra análise neste *site* que realizei, foi a consulta dos processos que as entidades intentam enquanto autoras, informação esta relevante para averiguar os ativos contingentes da empresa. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade mas são objeto de divulgação (NCRF 21) quando é provável a existência de um benefício económico futuro.

2.2.8 Financiamentos obtidos

Um dos documentos, geralmente sempre solicitado, é o mapa Central de Responsabilidades de Crédito (CRC), onde constam os financiamentos em vigor. Este documento permite-nos detetar possíveis passivos ocultos, e verificar a correta valorização dos passivos financeiros. Com o auxílio do balancete, uma das minhas tarefas foi comparar a informação contida em ambos os documentos. Para realizar este teste, utilizei o papel de trabalho constante no anexo 6 que me permitia concluir e compilar a informação sobre se todos os financiamentos que constavam no balancete de facto existiam, se existia algum financiamento para além dos que se encontravam

contabilizados e se os saldos do Banco de Portugal eram concordantes com os que se encontravam contabilizados.

Contudo, nem todos os créditos constam na CRC. Sempre que o auditor considere necessário, as instituições financeiras são circularizadas. O procedimento da circularização não é realizado para todas as instituições financeiras porque, atualmente, estas cobram às empresas requerentes, a informação disponibilizada.

Sempre que existam novos financiamentos obtidos, são solicitados o contrato e o plano de financiamento. Recalculei, com essa mesma informação, os juros e o capital que periodicamente era debitado à empresa contraente. Verifiquei, com base nesse mesmo recálculo, se o valor anual foi o efetivamente contabilizado. Recalculei também as prestações futuras, de modo a poder apurar o valor do financiamento corrente e não corrente e, assim, conseguir verificar se o valor que consta no balanço como financiamento obtido corrente e não corrente é verdadeiro.

Financiamentos obtidos entre empresas do mesmo grupo.

Procedi ao recálculo de especializações típicas de juros entre empresas do mesmo grupo. A PBA audita grupos de entidades que entre elas contratam mútuos. De modo a verificar o saldo das contas 25, 2722 e 691 da empresa que contrai o empréstimo e o saldo das contas 26, 2721 e 791 da empresa que concede o empréstimo, recalculei os juros dos contratos de mútuo que vigoraram em 2017.

O mútuo era realizado por meio de contrato escrito e os juros eram debitados à empresa contraente assim que os empréstimos se apresentassem completamente amortizados.

A informação utilizada para este teste foi a seguinte:

- os balancetes analíticos de ambas as empresas;
- o extrato contabilístico da conta 25 da empresa que contraiu o empréstimo;
- o extrato contabilístico da conta 26 da empresa que cedeu o empréstimo;
- a tabela da evolução da *Euro Interbank Offered Rate* (EURIBOR);
- os contratos de mútuo; e
- as faturas emitidas pela empresa que cedeu o empréstimo.

Confrontei a informação e elaborei um documento onde constavam todos os empréstimos que vigoraram durante o ano de 2017 entre as empresas. Para cada empréstimo, recalculei os juros conforme o número de dias, a EURIBOR em vigor e a taxa de *spread* contratada. O papel de trabalho que utilizei para fazer o recálculo encontra-se como anexo 6. Este exame testa a aplicação do princípio da especialização do exercício, no que concerne a juros suportados.

2.2.9 Rendimentos

Na área de rendimentos, uma das minhas tarefas, passou por confrontar a listagem de faturação da entidade auditada, com o ficheiro SAFT e com as rubricas da contabilidade respeitantes a rendimentos. O objetivo desde teste é verificar se todos os rendimentos se encontravam contabilizados como rendimentos, e se estavam devidamente declarados. As diferenças eram posteriormente verificadas. No caso de existirem diferenças materiais, esta análise era ainda detalhada por meses e/ou por séries de faturação.

O quadro realizado para este tipo de teste é semelhante ao seguinte:

Quadro 7 - Teste à conformidade entre faturação, contabilidade e ficheiro SAFT

Séries
Faturas X
Notas de Débito
Faturas Y
Notas de Crédito
...
Total
Conta 71
Conta 72
S.I. Acréscimos Devoluções Clientes
S.F. Acréscimos Devoluções Clientes
Conta 781
Conta 787
...
Total
Diferença
e-FATURA
Diferença

PBA (2018)

Um outro teste que realizei nesta área incidiu sobre a sequência numérica dos documentos de faturação. Verifiquei se a numeração das várias séries de faturação é sequencial. Nos casos em que a numeração é contínua nas transições de anos, verifiquei também, se o número da primeira fatura do ano N, segue o número da última fatura do ano N-1. Este teste permite-nos verificar se estão presentes na listagem, todos os documentos de faturação emitidos. Quando existiam número em falta, os responsáveis pela emissão das faturas eram indagados sobre o que teria acontecido. Na maioria das vezes essas falhas numéricas eram resultado da anulação de documentos.

2.2.10 Partes Relacionadas

“Quando são identificadas transações significativas com partes relacionadas, é necessário executar procedimentos, numa extensão com base no risco identificado, de forma a garantir que foram devidamente registadas e divulgadas” (Andrade, 2011, p.16).

A PBA audita empresas, nas quais as transações com partes relacionadas são uma das áreas de risco, tendo em conta a sua significância nos resultados da empresa. Assim, tive a oportunidade de realizar alguns controlos neste âmbito.

Ocorrência das transações

A fim de garantir que as transações inerentes à faturação emitida às entidades relacionadas, ocorreram efetivamente, selecionei uma amostra das faturas emitidas a estas mesmas entidades segundo a materialidade definida e, solicitei que nos fosse disponibilizado o documento de transporte associado. Com a informação disponibilizada, confrontei datas, assinaturas, locais e datas de entrega e quantidades faturadas e recebidas.

Com o objetivo de comparar a faturação emitida a partes relacionadas, compilei as vendas realizadas em N e N-1 num quadro por entidades, de modo a ser visível alterações significativas entre ambos os períodos. Este quadro permitirá ao auditor decidir se algumas das partes relacionadas requer maiores procedimentos de controlo. O quadro é semelhante ao seguinte:

Quadro 8 - Análise analítica da faturação a partes relacionadas

Entidade	31/12/17	% T	31/12/16	% T	Δ absoluta	Δ %
Parte Relacionada A	-	0%	-	0%	-	0,00
Parte Relacionada B	-	0%	-	0%	-	0,00
Parte Relacionada C	-	0%	-	0%	-	0,00
Parte Relacionada D	-	0%	-	0%	-	0,00
Outras entidades	-	0%	-	0%	-	0,00
Total Ficheiro de Faturação	-	100%	-	100%	-	0,00

PBA (2018)

Dossier de preços de transferência

“A regulamentação dos preços de transferência tem por base o princípio de plena concorrência, ou seja, as condições acordadas entre duas partes relacionadas devem ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades independentes, em operações semelhantes” (Andrade, 2011, p.20).

Em empresas com transações entre partes relacionadas às quais é imposto pela Portaria 1446-C/2001 o *dossier* de preços de transferência, assisti a algumas indagações sobre a existência do *dossier*. A resposta foi comum, não consegui verificar nenhum *dossier* de preços de transferência porque as empresas indagadas não dispunham do *dossier*. No entanto, a sua elaboração, foi recomendada pelos auditores em anos anteriores.

Apesar da inexistência do *dossier* de preços de transferência, a PBA manteve a sua decisão em verificar os preços praticados às partes relacionadas. Assim, um dos procedimentos que realizei, foi uma comparação entre os preços dos artigos mais vendidos a partes relacionadas e os preços desses mesmos produtos a outras entidades. Realizei este teste com o auxílio do mapa de faturação da empresa, um dos elementos solicitados pela PBA.

O quadro realizado é semelhante ao representado no anexo 7.

2.2.11 Análise do Relatório e Contas

Antes de emitirem o Relatório e Contas final, as empresas auditadas, enviam para a PBA, o relatório antes de ser assinado. Uma das minhas tarefas foi analisar todo o relatório e sugerir as alterações que considere necessárias, de modo a que o Relatório e Contas fosse mais consistente com a realidade de cada uma das empresas.

Relatório de Gestão

No relatório de gestão analisei a coerência do texto, tanto a respeitante à vertente económica nacional e mundial, como a respeitante à sociedade.

Apercebi-me que, em muitas empresas, partes do Relatório de Gestão são copiadas integralmente pelo relatório anteriormente emitido. Por essa razão, a informação apresentada encontra-se muitas vezes desatualizada. Notei também, que as normas de realização dos relatórios, na maioria das vezes, não são revistas por quem os emite.

Demonstrações Financeiras

O *CaseWare* permite a PBA recriar o balanço e a demonstração dos resultados com facilidade, através da inserção do balancete e do mapeamento das contas. Assim foi-me possível verificar estas demonstrações, comparando-as.

Comparei as Demonstrações Financeiras com as demonstrações recalculadas por nós, entidade auditora. Analisei os valores monetários e o nome das rubricas.

Anexo às Demonstrações Financeiras

Aqui, verifiquei toda a informação contida, recorrendo a alguns documentos solicitados à empresa (exemplos: balancete, certidão permanente, consulta do património predial) e a alguns mapas de teste elaborados pela PBA.

No Anexo, os erros mais frequentes que encontrei foram sobre a errada conexão das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras. Encontrei demonstrações sem qualquer nota explicativa, notas explicativas que não acrescentavam qualquer informação adicional à constante na demonstração financeira, notas com pouco detalhe, notas sem os comparativos do período anterior, entre outros erros.

Também as políticas contabilísticas presentes no relatório são analisadas. Foi-me incumbida a tarefa de rescrever as políticas contabilísticas presentes no Relatório e Contas de várias empresas para um quadro síntese. Posteriormente, é feito um comentário a cada política utilizada. Os auditores referem se a política é a mais correta para as atividades de cada uma das empresas, e conferem se as políticas referidas no Relatório e Contas são, de facto as que a empresa segue. Não pude terminar os quadros sínteses, incluindo neles os comentários escritos pelos auditores, devido à elevada complexidade de legislação e falta

de conhecimento suficiente das atividades de cada uma das empresas. Contudo, tive oportunidade de ler alguns quadros sínteses completos e de os estudar.

2.2.12 Relatório Final de Conclusões e Recomendações de Auditoria

O relatório final de conclusões e recomendações (RFCRA) é elaborado no âmbito do trabalho de revisão legal das contas, o qual inclui as matérias significativas da auditoria realizada com referência ao último dia do período de relato. Este relatório é composto por:

- i) a identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras e consequente conceção e execução dos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos;
- ii) a compreensão do controlo interno relevante para a auditoria;
- iii) a avaliação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas;
- iv) avaliação do pressuposto da continuidade e da existência de incertezas materiais que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades;
- v) a avaliação da apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações e a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

Este relatório é elaborado antes da emissão da Certificação Legal das Contas, e inclui algumas recomendações para a empresa e fundamentações do trabalho do auditor. É política da PBA a realização deste relatório, não sendo por isso, um trabalho obrigatório ou contratado.

O meu papel neste relatório foi preencher os quadros referentes aos procedimentos de controlo e substantivos das seguintes áreas:

- Ativo Fixo Tangível;
- Propriedades de Investimento;
- Ativos Intangíveis;

- Investimentos Financeiros;
- Ativos não Correntes Detidos para Venda;
- Inventários e Ativos biológicos;
- Clientes;
- Acionistas/ Sócios;
- Outros Créditos a Receber e a Pagar;
- Instrumentos Financeiros;
- Caixa, Depósitos à Ordem e Outros Depósitos Bancários;
- Capital Próprio;
- Provisões;
- Financiamentos Obtidos;
- Fornecedores;
- Estado e Outros Entes Públicos;
- Diferimentos;
- Impostos Diferidos;
- Resultados; e
- Responsabilidades contingentes e compromissos.

Como já referido anteriormente, o balancete da empresa é introduzido no *CaseWare* e automaticamente o programa apresenta um balanço e uma demonstração de resultados. Posto isto, os principais mapas do relatório final de conclusões e recomendações são preenchidos automaticamente. Torna-se necessário detalhar algumas contas com o auxílio do balancete (por exemplo: os 10 clientes e fornecedores com maior saldo devedor/credor, as rubricas de investimentos, outros devedores e credores, gastos e rendimentos a reconhecer).

2.2.13 Dever de Vigilância

Por vezes, apesar de uma entidade contratar a PBA para auditar as suas contas, esta mostra-se resiliente em disponibilizar a informação necessária à execução da auditoria, ficando assim comprometida a posterior emissão da CLC.

“Artigo 420.º-A - Dever de vigilância

1 - Compete ao revisor oficial de contas comunicar, imediatamente, por carta registada, ao presidente do conselho de administração ou do conselho de administração executivo os factos de que tenha conhecimento e que considere revelarem graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade, designadamente reiteradas faltas de pagamento a fornecedores, protestos de título de crédito, emissão de cheques sem provisão, falta de pagamento de quotizações para a segurança social ou de impostos.”

Para que a PBA não seja solidariamente responsável com os membros do conselho de administração ou do conselho de administração executivo, pelos eventuais prejuízos decorrentes para a sociedade, a PBA envia para essas empresas clientes, que não disponibilizam informação, por carta registada, os factos de que tenha conhecimento e que considere revelarem graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade.

Assim, procurei no *site* da Autoridade Tributária informação sobre as dívidas e infrações fiscais e procurei no *RigorBiz*, informação sobre os processos que essas mesmas entidades enfrentavam enquanto rés. O principal objetivo era o de perceber se estas entidades enfrentavam dificuldades que colocassem em causa a sua continuidade.

Resultado da análise:

- Empresa A:
 - i) tem uma dívida fiscal de apenas 2,67 euros e não tem infrações fiscais;
 - ii) não tem contencioso na *Rigorbiz*;
- Empresa B, C e D:
 - i) não têm dívidas fiscais e não tem infrações fiscais;
 - ii) não têm contencioso na *Rigorbiz*;
- Empresa E:
 - i) tem uma dívida fiscal de 2.771,11 euros e não tem infrações fiscais;
 - ii) tem 4 possíveis processos como réu no valor de 873.032,74 € na *Rigorbiz*.

Após esta análise, e por prevenção, uma vez que a PBA não tem vindo a fazer qualquer análise por falta de elementos por parte da entidade, o ROC irá averiguar se deverá ou não, proceder ao dever de vigilância para a Empresa E.

2.2.14 Organização do *Dossier* Permanente

Durante o mês de julho, uma época relativamente com menos trabalho de revisão legal de contas, foi-me incumbida a organização dos *dossiers* permanentes. O meu trabalho cingiu-se por harmonizar as pastas informáticas dos *dossiers* permanentes, organizando os elementos por pastas previamente definidas, denominando o ficheiro com os nomes, também esses previamente definidos. Esta é uma pasta que deve ser mantida de um modo organizado e de consulta intuitiva, uma vez que é consultada durante os vários exercícios.

Em entidades auditadas com elevado número de contratos multianuais, elaborei um quadro resumo desses mesmos contratos. Este quadro resumo irá permitir ao auditor, futuramente uma consulta e uma atualização do *dossier* permanente de um modo mais imediato.

CONCLUSÃO

A noção de auditoria moldou-se com a evolução dos tempos. Atualmente, o leque de objetivos da auditoria é mais vasto. A constante globalização da economia e, consequentemente, a maior complexidade de transações e flexibilidade dos sistemas contabilísticos incita à manipulação de resultados. É da responsabilidade do ROC, dar o seu parecer sobre a credibilidade das demonstrações financeiras. Apesar disso, a deteção de distorções materialmente relevantes já não é o único interesse da auditoria. A auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Com o estágio tive a oportunidade de presenciar diversos trabalhos no âmbito da auditoria. É com orgulho que termino este relatório, que na verdade não é somente um relatório. É uma etapa concluída, e ao mesmo tempo, o início de uma nova caminhada.

O estágio reportou-me para os vários momentos em que tomei decisões relacionadas com a minha vida educacional e profissional. Também o estágio foi uma escolha. Hoje, terminada a componente prática do Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública, tenho a certeza que tomei um conjunto de boas escolhas.

A finalidade da auditoria é a de expressar uma opinião verdadeira e apropriada sobre as demonstrações financeiras. Relembrando este primeiro ensinamento diariamente, tive a oportunidade de auditar uma grande diversidade de áreas e organizações. Transporte para a componente prática todos os ensinamentos teóricos que adquiri ao longo das aulas do mestrado. Tenho a plena noção que ainda tenho muito por aprender.

Da entidade acolhedora, foi-me comunicado que atingi os objetivos propostos, e assim recebi o convite para exercer funções de auditoria na Pontes Baptista & Associados, SROC, Lda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AICPA. (2009). AICPA Audit and Accounting Manual: Nonauthoritative Practice Aid as of June 1, 2009. New York; AICPA.
- Almeida, Bruno José Machado de. (2017); Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no risco. 2ª edição revista e atualizada; Escolar Editora.
- Andrade, Carla Maria Marteleira. (2011), Partes Relacionadas. Lisboa: Revista Revisores e Auditores, Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J. e Beasley, Mark. S. (2007); Auditoría, Un Enfoque Integral; Decimoprimer Edición.
- Boyton, William C.; Johnson, Raymond N, e Kell, Walter G. (2001). Modern Auditing. 7ª edição. New York: John Wiley & Sons.
- Cañibano, Leandro. (1996). Curso de Auditoría Contable, Madrid, Ediciones Piramide.
- Comissão de Normalização Contabilística (2009); Estrutura Conceptual; Aviso n.º 15.652, de 7 de setembro; Diário da República Série II n.º 173.
- Costa, Carlos Baptista. (2017). Auditoria Financeira Teoria e Prática. 11ª edição atualizada e aumentada; Rei dos Livros.
- Directiva nº2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio, Relativa à Revisão Legal das Contas Anuais e Consolidadas que altera as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril. Jornal Oficial da União Europeia.
- Figueiredo, Óscar. (2013), Os valores inseparáveis da profissão: Ética e Qualidade da Auditoria. Lisboa: Revista Revisores e Auditores, Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Freitas, Guilhermina. (2007). As características qualitativas definidas pelo IASB: alterações impostas pelo referencial fair value. Actas das XVII Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica. Coimbra, ISCAC.

Hayes, Rick; Schilder, Arnold; Dassen, Roger e Wallege, Philip. (2005). Principles of Auditing, An Introduction to International Standards Auditing: Pearson Education Limited.

IAASB; (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

IAASB (2014). A Framework for audit quality: Key Elements that create an environment for audit quality. Acedido a 14 de outubro de 2018, disponível em: www.iaasb.org/system/files/publications/files/.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 500 – Prova de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

Iudícibus, Sérgio de. (2000). Teoria da Contabilidade. 6ª edição: São Paulo: Atlas.

Ministério das Finanças, Lei nº 140/2015, de 07 de Setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

NP EN 45020. 2009 – Normalização e actividades correlacionadas. Vocabulário geral (Guia ISSO/IEC 2:2004).

Oliveira, Sidinei Rocha de. (2009). Estágios para Universitários: representações e implicações na inserção profissional dos jovens brasileiros e franceses. Dissertação de Doutoramento, Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2016); Guia de Aplicação Técnica nº1; Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011); Regulamento n.º 551/2011 de 14 de outubro; Diário da República Série II n.º198, 40920-40931.

Pinheiro, Joaquim Leite. (2010). Auditoria Interna – Manual Prático para Auditores Internos. 2ª Edição Lisboa: Rei dos Livros.

Regulamento 551/2011, altera o Código de Ética e Deontologia profissional da OROC. (2011). Diário de República 2ª série n.º 198.

Rodrigues, João. (2017). Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado. 6ª edição. Porto Editora.

Suárez, André S. Suárez. (1990): La Moderna Auditoria: Un Analisis Conceptual y Metodológico Madrid: McGrawHill.

ANEXOS

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

ANEXO 1 – Papel de Trabalho: Caixa e Depósitos Bancários

Caixa e Depósitos Bancários

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

140.102.1

Data: 31/12/17

P By:

R By:

Analisar as reconciliações bancárias e a antiguidade/regularização dos movimentos em aberto

Conta	Descrição	X-Ref	Saldo	Valores Aberto Banco		Valores Aberto Empresa		Saldo	Base de	Nts	Teste		Extratos bancários jan.2018		Depósitos por depositar	Cheques por descontar
			Extracto	a Débito	a Crédito	a Débito	a Crédito	Empresa								
			(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	Banco Portugal		(1)+(2)-(3)-(4)+(5)		Depósito subsequente	Desconto subsequente		
12	Depósitos à Ordem															
1 201			-	-	-	-	-	-	✓		0,00	✓			-	-
1 202			-	-	-	-	-	-	✓		0,00	✓			-	-
1 203			-	-	-	-	-	-	✓		0,00	✓			-	-
1 204			-	-	-	-	-	-	✓		0,00	✓			-	-
12xx			-	-	-	-	-	-	✓		0,00	✓			-	-
Total da conta 12			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00	✓	0,00	0,00	-	-
13	Outros Dep. Bancários															
			-	-	-	-	-	-			0,00	✓				
			-	-	-	-	-	-			0,00	✓				
Total da conta 13			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00	✓				
Total			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			0,00	✓				

Notas

% de Depósitos em aberto efetuados em jan.2017
% de Cheques em aberto depositados out.2017

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

ANEXO 2 – Papel de Trabalho: Inventários

Inventários

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

100.102.1

Data: Auditoria: 31/12/2017

P By:

R By:

Verificar a aplicação do critério: o mais baixo do custo ou do VRL comparando o preço de venda com o preço de compra

Código / Referência	Item / Descrição	Factura de Venda				Factura de compra				Venda abaixo do VRL
		Valor unitário	n.º	Data	Entidade (Cliente)	Valor unitário	n.º	Data	Entidade (Fornecedor)	
...	...	-		00-01-00	...	-		00-01-00	...	-
...	...	-		00-01-00	...	-		00-01-00	...	-
...	...	-		00-01-00	...	-		00-01-00	...	-
...	...	-		00-01-00	...	-		00-01-00	...	-
Total										-

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Inventários

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

100.102.2

Data: Auditoria: 31/12/2017

P By:

R By:

Testar as entradas e saídas de final do ano e de início do ano seguinte, para garantir que o corte foi bem efetuado

Ultimas 10 entradas em N

Guia de Entrada em Armazém / Guia de Transporte / Guia de Remessa do fornecedor				Factura de compra			Extrato contabilístico (# 31]			Extrato do inventário (se em SIP)		
n.º doc	Data	Entidade (Fornecedor)	Descritivo	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
					Total	-		Total	-		Total	-

Primeiras 10 entradas em N+1

Guia de Entrada em Armazém / Guia de Transporte / Guia de Remessa do fornecedor				Factura de compra			Extrato contabilístico (# 31]			Extrato do inventário (se em SIP)		
n.º doc	Data	Entidade (Fornecedor)	Descritivo	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
					Total	-		Total	-		Total	-

Ultimas 10 saídas em N

Guia de Entrada em Armazém / Guia de Transporte / Guia de Remessa do fornecedor				Factura de Venda			Extrato contabilístico (# 71]			Extrato do inventário (se em SIP)		
n.º doc	Data	Entidade (Cliente)	Descritivo	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
					Total	-		Total	-		Total	-

Primeiras 10 saídas em N+1

Guia de Entrada em Armazém / Guia de Transporte / Guia de Remessa do fornecedor				Factura de Venda			Extrato contabilístico (# 71]			Extrato do inventário (se em SIP)		
n.º doc	Data	Entidade (Cliente)	Descritivo	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia	n.º doc	Data	Quantia
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
.	00/01/00	...	...		00/01/00	-		00/01/00	-		00/01/00	-
					Total	-		Total	-		Total	-

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

ANEXO 3 – Papel de Trabalho: Circularizações

Clientes																
Auditoria: 31/12/2017																
Entidade: Empresa Auditada X																
<div>130.111.1</div> <div>Data: Auditoria: 31/12/2017</div> <div>P By:</div> <div>R By:</div>																
Proceder à circularização de saldos e às reconciliações das respostas discordantes																
Nº controlo	Contab	Entidade	Saldo a data anterior (se aplicável)	Auditoria: 31/12/2017	Respostas em valor											
					Concordante	Para reconciliar	Reconciliado	Não reconciliado	Sem resposta	Não Registrado no Cliente			Não Registrado na Empresa			Saldos Abertura
										Faturas (+)	NC (-)	Recebimento (-)	Faturas (-)	NC (+)	Recebimento (+)	
.	.	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
.	.	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Percentagem sobre o total circularizado					0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Saldo devedor do balancete			-	-												
Percentagem sobre o total em Balanço			0%	0%												

Circularização de saldos - Clientes Saldos Credores																
Nº controlo	Contab	Entidade	Saldo a data anterior (se aplicável)	Auditoria: 31/12/2017	Respostas em valor											
					Concordante	Para reconciliar	Reconciliado	Não reconciliado	Sem resposta	Não Registrado no Cliente			Não Registrado na Empresa			Saldos Abertura
										Faturas (+)	NC (-)	Recebimento (-)	Faturas (-)	NC (+)	Recebimento (+)	
.	.	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
.	.	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Percentagem sobre o total circularizado					0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Saldo credor do balancete			-	-												
Percentagem sobre o total em Balanço			0%	0%												

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

ANEXO 4 – Papel de Trabalho: Estado e Outros Entes Públicos

Estado e Outros Entes Públicos	131.1.102.2
Auditoria: 31/12/2017	Data: Auditoria: 31/12/2017
Entidade: Empresa Auditada X	P By:
	R By:
Teste ao IVA e outros procedimentos relacionados	

LIQUIDADO													
	Base Reduzida	Taxa Reduzida	Base Intermédia	Taxa Intermédia	Base Normal	Taxa Nornal	Base Op. Intracom.	Taxa das Op. Intracom.	Regulariz. Favor Estado	Op. não conferem direito à dedução	Transmis sões Intracom.	Op. que conferem direito à dedução	Apuramento
Jan	-	0	-	0		0				-			0
Fev	-	0	-	0		0				-			0
Mar	-	0	-	0		0				-			0
Abr	-	0	-	0		0				-			0
Mai	-	0	-	0		0				-			0
Jun	-	0	-	0		0				-			0
Jul	-	0	-	0		0				-			0
Ago	-	0	-	0		0				-			0
Set	-	0	-	0		0				-			0
Out	-	0	-	0		0				-			0
Nov	-	0	-	0		0				-			0
Dez	-	0	-	0		0				-			0
Total	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DEDUTÍVEL											Detalhe da diferença em IVA dedutível			Quick Test	
Imobilizado	Base Reduzida	Taxa Reduzida	Base Intermédia	Taxa Intermédia	Base Normal	Taxa Normal	Outros Bens	Regulariz. Favor Empresa	Excesso a Reportar		Diferença			Em Liquidado	Em Dedutível
											Tx. Reduzida	Tx. Intermédia	Tx. Normal		
Jan	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Fev	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Mar	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Abr	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Mai	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Jun	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Jul	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Ago	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Set	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Out	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Nov	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Dez	0	-	0	-	0				-	0	0		0	0	0
Total	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Estado e Outros Entes Publicos

131.1.102.2.1

Auditoria: 31/12/2017

Data: Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

P By:

R By:

2) Confrontar as declarações do IVA as bases contabilísticas;

Teste à base do IVA Dedutível (Taxa Normal)											
Contas	0	0	0	0	0	0	Total	IVA		Diferenças	Base
Jan	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Fev	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Mar	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Abr	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Mai	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Jun	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Jul	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Ago	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Set	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Out	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Nov	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Dez	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Total	0	0	0	0	0	0	0	0			

Contas	Descritivo
0	
0	
0	

Teste à base do IVA Liquidado (Taxa Normal)											
Contas	0	0	0	0	0	0	Total	IVA		Diferenças	Base
Jan	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Fev	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Mar	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Abr	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Mai	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Jun	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Jul	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Ago	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Set	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Out	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Nov	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Dez	-	-	-	-	-	-	0	0,00		0,00	0,00
Total	0	0	0	0	0	0	0	0			

Contas	Descritivo
0	
0	
0	

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Estado e Outros Entes Publicos

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

131.1.102.2.5

Data: Auditoria: 31/12/2017

P By:

R By:

Teste aos NIPC dos clientes Intra Comunitários

Conta	Entidades	País	NIPC (Anexo I)	VIES (Válido?)	Jan	Fev	...	Nov	Dez	Total
				Sim / Não	-	-	-	-	-	0
				Sim / Não	-	-	-	-	-	0
				Sim / Não	-	-	-	-	-	0
				Sim / Não	-	-	-	-	-	0
				Sim / Não	-	-	-	-	-	0
				Total	0	0	0	0	0	0
				Declarado	0	0	0	0	0	0
				Diferença	0	0	0	0	0	0

Notas

ANEXO 5 – Gastos: DMR

Gastos

1 600.102.8

Auditoria: 31/12/2017

Data: 31/12/17

Entidade: Empresa Auditada X

P By:

R By:

Teste às Declaração Mensal de Remunerações AT

DMR	Sujeito a retenção	Isento	IRS	Sobretaxa	TSU	Quotizações
Janeiro						
Fevereiro						
...						
Novembro						
Dezembro						
	0	0	0	0	0	0
Remuneracoes do Pessoal - conta 631 e 632						
Ajudas de custo - 625						
Indemnizações - 634						
Encargos Sobre Remuneracoes - 635						
Estado - valores a crédito						
Variação acrescimos						
Diferenças	0	0	0	0	0	0

Notas

Relatório de Estágio na Empresa Pontes, Baptista & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

ANEXO 6 – Financiamentos Obtidos

Financiamentos Obtidos

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

430.102.1

Data: 31/12/17

P By:

R By:

Proceder à circularização de Bancos, às reconciliações das respostas e execução de proced. alternativos na ausência de respostas

Conta	Descrição	Banco de Portugal	Valores Aberto Banco		Valores Aberto Empresa		Saldo Empresa	Nts	Teste	
			a Débito	a Crédito	a Débito	a Crédito			(1)+(2)-(3)-(4)+(5)	
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)			
25										
2511x		-	-	-	-	-	-		0,00	✓
2511x		-	-	-	-	-	-		0,00	✓
2511x		-	-	-	-	-	-		0,00	✓
Total		-	-	-	-	-	-		-	

Notas

ANEXO 7 – Rendimentos: Partes Relacionadas

Rendimentos

Auditoria: 31/12/2017

Entidade: Empresa Auditada X

1.500.102.11

Data: Auditoria: 31/12/2017

P By:

R By:

Comparação dos preços de venda praticados entre as partes relacionados

	Artigos mais vendidos em dez. 2017				Outros Artigos	
	Prod. A	Prod. B	Prod. C	Prod. D	Prod. AA	Prod. BB
Partes Relacionadas						
Empresa ABC	-	-	-	-	-	-
Empresa DEF	-	-	-	-	-	-
Empresa GHI	-	-	-	-	-	-
Empresa JKL	-	-	-	-	-	-
Outras entidades						
Empresa ABCD	-	-	-	-	-	-
Empresa EFGH	-	-	-	-	-	-
Empresa IJKL	-	-	-	-	-	-

Notas